

Sanna Mielonen

Rakennusalan käännetty arvonlisävero ja sen toteutuminen Skanska Oy:ssä

Metropolia Ammattikorkeakoulu
Tradenomi
Liiketalouden koulutusohjelma
Opinnäytetyö
Huhtikuu 2012

Tekijä(t) Otsikko Sivumäärä Aika	Sanna Mielonen Rakennusalan käännetty arvonlisävero ja sen toteutuminen Skanska Oy:ssä 47 sivua+ 1 liite Huhtikuu 2012
Tutkinto	Tradenomi
Koulutusohjelma	Liiketalous
Suuntautumisvaihtoehto	Talous ja rahoitus
Ohjaaja	Lehtori Iris Kähkönen
<p>Opinnäytetyön tarkoituksena oli selvittää, miten rakennusalan käännetty arvonlisäverotus on toteutunut kaiken kaikkiaan Skanska Oy:ssä. Tavoitteena oli tutkia, millaisia ongelmia ja muutoksia käännetty arvonlisäverotus on tuonut mukanaan kohdeyritykseen. Lisäksi tutkimuksessa selvitettiin, kuinka paljon käännetyn arvonlisäveron piirissä olevien ostolaskujen kirjausvirheet ovat vähentyneet käyttöönoton jälkeen. Tutkimuksessa tarkasteltiin myös, pystytäänkö käännetyllä arvonlisäverolla torjumaan harmaata taloutta.</p> <p>Tutkimuksen pääpaino oli kvalitatiivisessa tutkimuksessa. Tutkimusaineisto kerättiin teemahaastatteluilla, joita tehtiin Skanska Oy:n eri osastojen henkilöstölle. Haastattelujen tukena käytettiin kvantitatiivista tutkimusta. Tutkimusaineistona oli valmiit Excel-taulukot, joihin oli kerätty tietoa jokaisen kuukauden ostolaskujen kirjausvirheistä. Vertasin eri kuukausien kirjausvirheitä ja laskin näistä muutoksen.</p> <p>Tutkimus osoitti, että käännetty arvonlisävero on toteutunut erinomaisesti Skanska Oy:ssä. Käännetystä arvonlisäverosta johtuvia ongelmia ei ole juurikaan esiintynyt ja muutoksetkin ovat olleet suhteellisen pieniä. Käännetyn arvonlisäveron tuomat muutokset ovat muodostuneet lähinnä lukuisista koulutuksista ja pienistä järjestelmämuutoksista. Myös käännetyn arvonlisäverotuksen piirissä olevien ostolaskujen kirjausvirheet ovat vähentyneet reilusti yli puolella elokuusta 2011 helmikuuhun 2012. Käännetty arvonlisäverotus ei poista harmaata taloutta, mutta voi osaltaan kaventaa sitä.</p> <p>Hyvällä taustatyöllä ja valmistautumisella on ollut suuri merkitys kohdeyritykselle käännetyn arvonlisäveron onnistumisessa. Ennen käännetyn arvonlisäveron käyttöönottoa yli tuhat skanskalaista koulutettiin muutokseen. Toimittajille lähetettiin myös ennakkotiedote, jossa muistutettiin uudesta toimintatavasta. Yrityksessä oli käyty läpi mahdollisia ongelmatilanteita ennen käännetyn arvonlisäveron voimaantumista.</p>	
Avainsanat	arvonlisävero, käännetty arvonlisäverotus, rakennustoimiala, harmaa talous

Author(s) Title Number of Pages Date	Sanna Mielonen Reverse value added taxation and realization of Skanska Oy 47 pages+ 1 appendix April 2012
Degree	Bachelor of Business Administration
Degree Programme	Business Administration
Specialisation option	Accounting and Finance
Instructor	Iiris Kähkönen, Senior Lecturer
<p>The purpose of this study was to find out how reverse value added taxation (VAT) has been realized in Skanska Oy. The aim was to define what kind of problems and changes reverse value added tax has brought with it for the target company. In addition, the study aimed at determining how much the purchase invoice entry errors have been reduced after the instruction. The study also looked at the capability of reverse value added tax to combat the grey economy.</p> <p>The main emphasis of the study was on qualitative research. The data was collected by theme interviews, which were made for Skanska Oy employees in different departments. In addition, quantitative research methods were used to support the data received from the interviews by recording purchase invoice entry errors in excel tables each month and then comparing and counting the changes.</p> <p>The study showed that the reverse value added tax has been implemented very well in Skanska Oy. No problems have occurred, and the changes have been relatively small. The changes are mainly due to a number of training courses, and small changes in the system. The purchase invoice entry errors have been reduced by nearly half from August 2011 to February 2012. The reverse value added tax does not eliminate the grey economy, but may help to narrow it.</p> <p>Good work and preparation have been significant factors in the success of implementing the reverse value added tax in Skanska Oy. Before the introduction of the VAT reverse, more than 1,000 employees were trained for the change. A preliminary data sheet was also sent to the suppliers, bringing their attention to a new way of working. The company had also gone through the problems that can occur already before the VAT reverse transition.</p>	
Keywords	reverse charge, value added tax, construction industry, grey economy

Sisällys

1	Johdanto	1
1.1	Taustaa	1
1.2	Kohdeyritys	2
1.3	Tutkimuskysymykset ja tutkimuksen tavoitteet	3
1.4	Näkökulma ja rajaukset	4
1.5	Tutkimusmenetelmät	4
1.6	Työn rakenne	4
2	Rakennustoimiala Suomessa	5
2.1	Rakennustoimialan määrittäminen	5
2.2	Työllisyys rakennusalalla	6
2.3	Sopimussuhteet ja urakkamuodot	7
2.3.1	Sopimussuhteet	7
2.3.2	Urakkamuodot	8
2.4	Harmaa talous rakennusalalla	10
2.5	Harmaan talouden ehkäisy	12
2.5.1	Talousrikostorjuntaohjelmat	12
2.5.2	Tilaajavastuulaki	13
2.5.3	Veronumero	14
3	Arvonlisäverotus	15
3.1	Verovelvollisuus	15
3.1.1	Verovelvollisuuden määrittäminen	15
3.1.2	Ilmoittautuminen verovelvolliseksi	16
3.2	Verollinen myynti Suomessa	16
3.2.1	Tavaroiden myynti	17
3.2.2	Palvelujen myynti	17
3.3	Vähennysoikeus	18
3.3.1	Vähennysoikeuden määrittäminen	18
3.3.2	Osto verovelvolliselta	19
3.4	Arvonlisäveron ilmoittaminen ja maksaminen	20
3.4.1	Verotilijärjestelmä	20
3.4.2	Kausiveroilmoitus	20

3.4.3	Yhteenvedoilmoitus	21
3.5	Rakentamispalveluiden arvonlisäverotus	21
3.5.1	Rakentamispalveluiden arvonlisäverotus Suomessa	21
3.5.2	Omaan lukuun rakentaminen	22
4	Rakennusalan käännetty verovelvollisuus	23
4.1	Käännetyn arvonlisäverotuksen määritelmä	23
4.2	Arvonlisäverolain 8 c §	24
4.3	Käännetty verovelvollisuus käytännössä	24
4.4	Mikä on rakentamispalvelua?	26
4.5	Virheelliset menettelyt	27
5	Tutkimusympäristö	29
5.1	Skanska Oy	29
5.2	Skanska-konserni	29
5.3	Laskutus- ja hankintakäytännöt Skanska Oy:ssä	30
6	Tutkimus käännetystä arvonlisäverosta Skanska Oy:ssä	32
6.1	Tutkimusmenetelmät	32
6.2	Tutkimuksen toteutus	33
6.2.1	Tutkimusprosessi	33
6.2.2	Haastattelut	34
6.2.3	Virheiden osuus laskujen kirjauksessa	37
6.3	Tutkimuksen tulokset	39
6.3.1	Käännetyn arvonlisäverotuksen tuomat muutokset	39
6.3.2	Käännetyn arvonlisäverotuksen tuomat ongelmat, hyödyt ja haitat	40
6.3.3	Käännetyn arvonlisäverotuksen toteutuminen Skanska Oy:ssä	41
6.3.4	Harmaan talouden torjuminen käännetyllä arvonlisäverotuksella	42
6.3.5	Muutos virhekirjauksissa	42
7	Lopuksi	43
7.1	Yhtenveto tutkimustuloksista ja johtopäätökset	43
7.2	Työn arviointi ja jatkotutkimusehdotus	45
	Lähteet	48
	Liitteet	
	Liite 1. Haastattelukysymykset	

1 Johdanto

1.1 Taustaa

Harmaa talous on puhuttanut ihmisiä jo vuosikymmenten ajan. Rakennustoimiala on yksi suurimmista aloista, joissa harmaa talous rehoittaa. Tyypillisesti harmaa talous pesii rakennusosalalla pitkien alihankintaketjujen loppupäässä. Ongelmalliseksi asian tekee se, etteivät pääurakoitsijat aina tiedä, keitä alihankintaketjun loppupäässä työskentelee. Myös laitonta kuittikauppaa pidetään yleisimpänä harmaan talouden ilmenemismuotona rakennusosalalla. Harmaata taloutta on torjuttu vuosien saatossa erilaisilla torjuntaohjelmilla ja viranomaiskeinoilla tehokkaasti. Uusimpina keinoina on otettu käyttöön rakennusalan käännetty arvonlisäverotus ja veronumerojärjestelmä.

Rakennusalan käännetty arvonlisäverotus on otettu käyttöön Suomessa 1.4.2011. Uusi lainsäädäntö on muuttanut rakennuspalvelujen myyntien ja ostojen arvonlisäverokäytäntöjä huomattavasti. Säännös ei ole aivan yksinkertainen, ja siihen sisältyy paljon rajanvetotilanteita. Aluksi tulee määritellä, milloin on kysymys rakentamispalveluista ja niiden myynnistä. Seuraavaksi tulee selvittää, täyttääkö ostaja rakentamispalvelujen ostajalle asetetut kriteerit. Kun nämä asiat ovat kunnossa, myyntiin voidaan soveltaa käännettyä arvonlisäverotusta. Käännetty arvonlisäverovelvollisuus vaikuttaa kirjanpitoon, alv-raportointiin, yrityksen kassavirtaan ja laskutusmerkintöihin. (Tannila & Auranen 2011, 7–9.)

Käännetty arvonlisäverotus on ollut käytössä tätä ennen jo seitsemässä muussa EU-maassa: Ruotsissa, Belgiassa, Alankomaissa, Saksassa, Itävallassa, Unkarissa ja Irlannissa. Pisimpään käännettyä verovelvollisuutta ovat soveltaneet Alankomaat ja Belgia. (Tannila & Auranen 2011, 7, 17.) Säännöksenä käännetty verovelvollisuus ei ole siis uusi. Käytännössä käännetty arvonlisäverotus tarkoittaa, että myyjän sijaan ostaja tilittää arvonlisäveron valtiolle. Tällöin aliurakoitsija veloittaa rakentamispalvelujen myynnin ilman arvonlisäveroa ja pääurakoitsija tilittää arvonlisäveron koko rakennustyön arvosta (Käännetty arvonlisävero rakennusosalalla).

Rakennusalan käännettyä arvonlisäverotusta ruodittiin julkisuudessa kovasti jo ennen käyttöönottoa Suomessa. Aihe on herättänyt keskustelua ja epäilyksiä järjestelmän toimivuudesta harmaan talouden torjuntaan. Käännettyä verovelvollisuutta on puolusteltu kuitenkin muiden maiden hyvillä kokemuksilla. Rakennusalan käännetty arvonlisäverotus on Suomessa tuore ja aihe on varsin ajankohtainen. Päätin tutkia käännettyä arvonlisäverotusta, sillä aiheesta on tehty tutkimuksia ja opinnäytetöitä melko vähän. Lisäksi aihe tulee päivittäin vastaan työssäni, mikä tekee aiheesta entistä kiinnostavamman.

Olen tutustunut kahteen aikaisemmin tehtyyn tutkimukseen rakennusalan käännetystä arvonlisäverosta. Ensimmäinen näistä oli Ilona Niemisen ja Veronika Voltsekin tekemä opinnäytetyö rakennusalan käännetystä arvonlisäverosta ja sen tuomista muutoksista rakennusalan yrityksiin. Työssä tutkittiin myös julkisia keskusteluja käännetystä verovelvollisuudesta. Opinnäytetyö tehtiin keväällä 2011. Toinen työ, johon tutustuin, oli Leena Ilanderin tekemä diplomityö Skanska Talonrakennus Oy:n Pirkanmaan alueyksikölle. Työ oli tehty ennen käännetyn arvonlisäveron voimaantulusta keväällä 2011. Diplomityössä selvitettiin, millä toimenpiteillä yritys valmistautui käännetyn arvonlisäveron käyttöönottoon niin, ettei liiketoiminta häiriintynyt.

1.2 Kohdeyritys

Olen tehnyt tämän opinnäytetyöni Skanska Oy:lle. Skanska Oy kuuluu kansainväliseen Skanska-konserniin. Opinnäytetyössäni on huomioitu vain Skanska Oy:n Helsingin yksikkö. Työssäni tutkin rakennusalan käännettyä arvonlisäverotusta ja erityisesti sen toteutumista Skanska Oy:n talous-, hankinta- ja veroyksikössä haastattelujen avulla. Toteutumista on tarkasteltu eri osastoilla muutosten, ongelmien ja kokemusten kautta.

Skanska Oy toimii Suomessa ja Virossa. Yritys tuottaa Suomessa rakentamispalvelut, elinkaarihankkeet sekä asuntojen ja toimitilojen projektikehityksen. Skanska Oy:ssä on henkilöstöä noin 3 360, joista Suomessa työskentelee noin 3 050. (Skanska Suomessa ja Virossa 2012.) Suomessa Skanska Oy:n pääkonttori sijaitsee keskeisellä paikalla Helsingissä, Mannerheimintien varrella. Toimitusjohtajana yrityksessä toimii Kenneth Nilsson.

Skanska- konserni on yksi maailman johtavista projektikehitys- ja rakentamispalveluita tuottavista yrityksistä (Tietoa Skanskasta). Skanska kuuluu maailman kymmenen suurimman rakennusyrityksen joukkoon, ja henkilöstöä koko konsernissa on noin 52 000. Skanska-konserni toimii Euroopassa, Yhdysvalloissa ja Latinalaisessa Amerikassa. Konsernin emoyhtiö Skanska AB on listattu Tukholman pörssiin, ja sen liikevaihto oli vuonna 2011 yli 13 miljardia euroa. Skanska on jakautunut neljään toimialaan, jotka ovat rakentamispalvelut sekä toimitilojen, infrastruktuurin ja asuntojen projektikehitys. (Skanska-konserni 2012.)

1.3 Tutkimuskysymykset ja tutkimuksen tavoitteet

Työssäni tutkimusongelmana on selvittää rakennusalan käännetyt arvonlisäverotuksen toteutuminen Skanska Oy:ssä. Opinnäytetyön tutkimuskysymyksinä ovat seuraavat:

- Miten käännetty arvonlisävero on toteutunut kaiken kaikkiaan Skanska Oy:ssä?
- Millaisia ongelmia käännetty arvonlisävero on tuonut mukanaan?
- Millaisia muutoksia käännetty arvonlisävero on vaatinut Skanska Oy:ssä?
- Kuinka paljon käännetyt arvonlisäveron piirissä olevien ostolaskujen kirjaamisessa on tullut virheitä?

Lisäksi pyrin tutkimuksessani selvittämään, pystytäänkö käännetyllä arvonlisäverolla torjumaan harmaata taloutta.

Opinnäytetyön teoriaosuuden tavoitteena on luoda lukijalle selkeä kuva Suomen arvonlisäverotuksesta ja siitä, miten käännetty arvonlisäverotus eroaa tästä. Lisäksi teoriaosuuden tavoitteena on hahmottaa käännetty arvonlisäverotus käytännössä ja sen vaatimat toimenpiteet muun muassa laskutuksessa. Tutkimukseni tavoitteena on selvittää erityisesti, miten käännetty arvonlisävero on kaiken kaikkiaan toteutunut kohdeyrityksessä. Lisäksi tutkimuksen tavoitteena on kartoittaa ongelmia ja muutoksia, joita käännetty arvonlisäverotus on tuonut tullessaan. Työn tavoitteena on luoda kohdeyritykselle selkeä kuva siitä, miten käännetty arvonlisäverotus on onnistunut Skanska Oy:ssä.

1.4 Näkökulma ja rajaukset

Opinnäytetyö on tehty erityisesti Skanska Oy:n talousosaston näkökulmasta. Työssä on tutkittu kuitenkin käännetyn arvonlisäveron toteutumista koko yrityksessä, mukaan lukien hankinta- ja veroyksiköt.

Työssä on rajattu tutkimuksen ulkopuolelle ulkomaiden arvonlisäverotus ja ulkomaiden käännetty arvonlisäverotus. Näin ollen en myöskään tarkastele Skanska Oy:n toimintaa ulkomailla, sillä työ olisi helposti paisunut liian suureksi. Työssä on otettu huomioon vain rakennustoimialalla sovellettava käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Olen tutkinut käännetyn arvonlisäveron toteutumista Skanska Oy:n Suomen pääkonttorissa Helsingissä. Tutkimuksessa ei ole otettu huomioon Skanska Oy:n pieniä alueyksiköitä, eikä Skanska Oy:n toimintaa ulkomailla.

1.5 Tutkimusmenetelmät

Opinnäytetyössäni tutkimusmenetelminä on käytetty kvalitatiivista eli laadullista ja kvantitatiivista eli määrällistä tutkimusta. Pääpaino työssä on kvalitatiivisella tutkimuksella, joka on toteutettu teemahaastattelun avulla. Haastattelin Skanska Oy:n eri osastojen henkilöstöä, ja tavoitteenani oli selvittää, kuinka käännetty arvonlisäverotus on toteutunut kohdeyrityksessä. Tarkemmin työssäni käytettävistä tutkimusmenetelmistä on kerrottu alaluvussa 6.1.

Haastatteluiden tukena käytin kvantitatiivista tutkimusmenetelmää. Tutkin Skanska Oy:n käännetyn arvonlisäveron piirissä olevien ostolaskujen kirjausvirheitä ja niiden muutosta elokuun 2011 ja helmikuun 2012 välillä. Selvitin työssäni, miten paljon kirjausvirheet ovat vähentyneet elokuusta 2011 helmikuuhun 2012 mennessä.

1.6 Työn rakenne

Opinnäytetyön ensimmäisessä luvussa johdatetaan lukija työn aiheeseen. Lisäksi luvussa esitellään kohdeyritys, työn tavoitteet, tutkimuskysymykset ja menetelmät. Toisessa luvussa käsitellään rakennustoimialaa Suomessa, rakennusalan tyypillisimpiä sopimussuhteita ja urakkamuotoja. Toisessa luvussa kuvataan myös harmaan talouden ilme-

nemismuotoja ja torjumiskeinoja. Kolmas luku käsittelee arvonlisäverotusta Suomessa. Luvussa tutustutaan verovelvollisuuteen, verolliseen myyntiin Suomessa, vähennysoikeuteen ja arvonlisäveron ilmoittamiseen ja maksamiseen. Kolmannessa luvussa on käsitelty myös normaaleita arvonlisäverokäytäntöjä rakennustoimialalla.

Neljännessä luvussa on syvennytty käännettyyn arvonlisäverotukseen. Luku kertoo säädetyistä laista ja sen toteutumisesta käytäntöön. Lisäksi neljännessä luvussa on kuvattu, mikä on käännetyn arvonlisäveron piirissä olevaa rakentamispalvelua ja kuinka toimitaan, kun menettely on virheellistä. Viidennessä luvussa on esitelty tutkimusympäristö Skanska Oy. Luvussa on myös kuvattu kohdeyrityksen normaalit laskutus- ja hankintakäytännöt. Kuudennessa luvussa on esitelty varsinainen tutkimus. Luvussa on kuvattu työssä käytettävät tutkimusmenetelmät, haastattelut ja tutkimuksen tulokset. Viimeisessä eli seitsemännessä luvussa on esitelty työn johtopäätökset. Lisäksi tässä luvussa olen arvioinut työni ja esittänyt jatkotutkimusehdotuksen.

2 Rakennustoimiala Suomessa

2.1 Rakennustoimialan määrittäminen

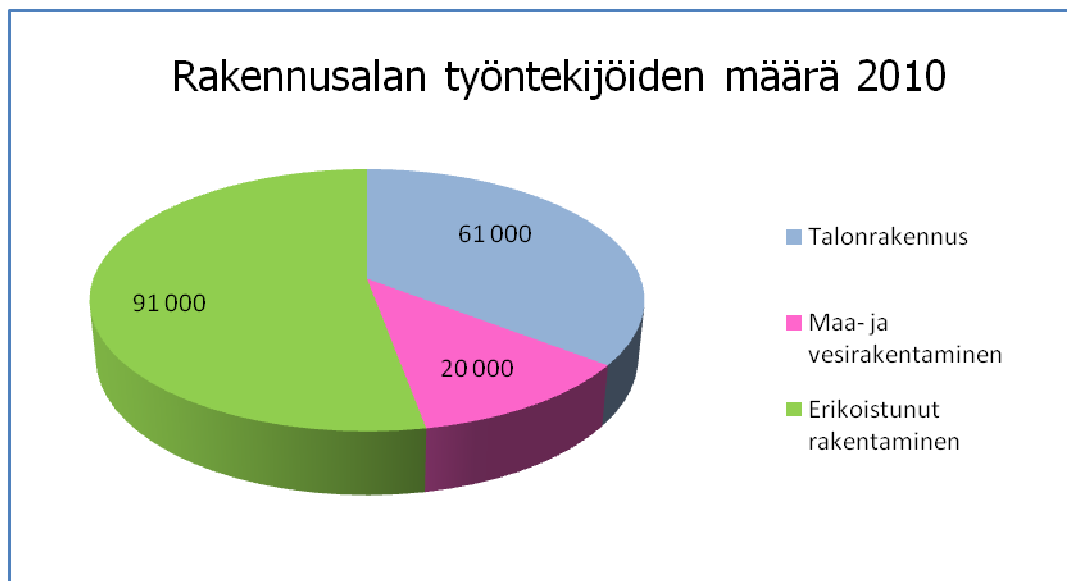
Rakennusala on yksi keskeisimmistä toimialoista Suomen kansantaloudessa ja elinkeinoelämässä. Se tuottaa ja pitää yllä Suomen infrastruktuuria, kuten työpaikkoja, asuintiloja sekä energia-, liikenne- ja vesihuoltoverkkoja. Rakennustoimiala luo edellytykset yhteiskunnan toimivuudelle ja elinkeinoelämälle. Toimiala jakautuu yleisesti Suomessa talonrakennus- ja rakennustuoteteollisuuteen sekä infratoimialaan, johon kuuluvat maa- ja vesirakentaminen sekä asfalttiala. (Piesala 2012.) Pääosin rakentaminen koostuu talonrakentamisesta, jonka arvo Suomessa vuonna 2010 oli 21,5 miljardia euroa kokonaisarvosta, joka oli 27 miljardia euroa. Maa- ja vesirakentamisen arvo vuonna 2010 oli 5,5 miljardia euroa. (Rakennusmarkkinat Suomessa. 2011.)

Vuodesta 2009 alkaen käytössä olleen Tilastokeskuksen toimialaluokituksen mukaan rakennusala jaetaan talonrakentamisen ja maa- ja vesirakentamisen lisäksi myös erikoistuneeseen rakennustoimintaan. Erikoistuneeseen rakennustoimintaan kuuluvat rakennusasennus, rakentamisen ja rakennuspaikan viimeistelytyöt sekä rakennuksen

purku. Rakennusasennukseen luokitellaan LVI-, sähkö- ja kattotyöt. Rakentamisen viimeistelytyöihin puolestaan kuuluvat rappaus, maalaus ja lasitus. (Toimialaluokitus. 2008.)

2.2 Työllisyys rakennusalaalla

Rakentaminen työllistää Suomessa merkittävästi ihmisiä. Vuonna 2010 rakennusalan työntekijöiden kokonaismäärä oli noin 175 000. Kuvio 1 havainnollistaa, että talonrakentaminen työllisti 61 000 ihmistä, maa- ja vesirakentaminen 20 000 ihmistä ja erikoistunut rakennustoiminta 91 000 ihmistä. Kokonaisuudessaan työntekijöiden määrä on vähentynyt 2 600 ihmisellä vuodesta 2009. Ulkomaalaisten määrä talonrakennusalaalla työskentelevistä on kaksinkertaistunut kolmessa vuodessa. Arvioiden mukaan ulkomaalaisten työntekijöiden osuus talonrakentamisessa olisi 25 000–30 000. Rakennusteollisuus RT:n kyselyn mukaan ulkomaalaisten työntekijöiden osuus oli Uudella maalla 26 % ja muualla Suomessa vain 5 %. (Rakennusalan työllisyys. 2011.)



Kuvio 1. Rakennusalan työntekijöiden määrä vuonna 2010 Suomessa.

Suurin osa ulkomaisesta työvoimasta on tullut Suomeen lähetettyinä työntekijöinä. Heidän työnantajiaan ovat ulkomailla toimivat yritykset. Viime vuosina ulkomaisten yritysten määrä Suomessa on ollut kasvussa. Vuonna 2008 ne muodostivat koko rakennusalan yrityskannasta 2–3 prosenttia työllistäen lähes 6 000 palkansaajaa. Virosta ja Venäjältä tulleet yrittäjät hallitsevat ulkomaisista rakennusyrityksistä lähes 60 %.

Erityisesti pääkaupunkiseudulla ammattitaitoisen työvoiman saatavuusongelmat lisääntyvät tulevaisuudessa, kun alalta poistuu suurten ikäluokkien työntekijöitä. Tämän vuoksi odotetaan, että ulkomainen työvoima lisääntyy edelleen. Rakennusalan työvoima on melko ikääntynyttä, joten koulutettua työvoimaa tarvitaan jatkossakin. (Rakennusalan työllisyys. 2011.)

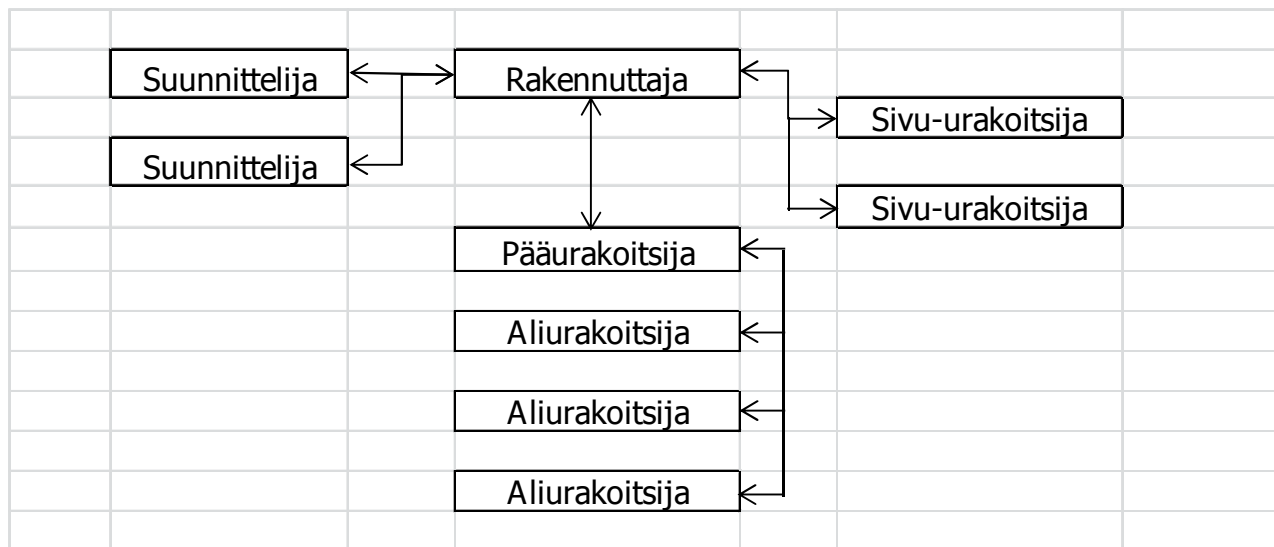
2.3 Sopimussuhteet ja urakkamuodot

2.3.1 Sopimussuhteet

Suunnitteluvaiheen ratkaisut vaikuttavat aina merkittävästi rakentamiseen ja sen kokonaiskustannuksiin. Projektin onnistumisen kannalta suunnittelu onkin erityisen tärkeää. Hyvä suunnittelu luo myös edellytyksiä turvalliseen ja terveeseen rakentamiseen. Maankäyttö- ja rakennuslain 120 §:n mukaan rakentamista koskeva suunnitelma on tehtävä niin, että se täyttää hyvän rakennustavan vaatimukset. Pääsuunnittelija vastaa rakentamisen suunnittelusta ja laadusta kokonaisuudessaan. Pääsuunnittelijan velvollisuutena on huolehtia, että rakennussuunnitelma ja erityissuunnitelmat muodostavat yhteisen kokonaisuuden ja sille esitetyt vaatimukset. Pääsuunnittelijan lisäksi projektissa työskentelee yleensä erityissuunnittelijoita, kuten arkkitehti-, LVI-, rakenne- ja sisustussuunnittelijoita. Kukin vastaava henkilö huolehtii, että suunnitelma täyttää asetetut vaatimukset. (Liuksiala 2004, 19–21.)

Suurissa rakennushankkeissa toisiinsa liittyvät kymmenien tai jopa satojen eri toimijoiden kanssa tehdyt sopimukset. Jokaisen sopimusketjuun kuuluvan on tärkeää hahmottaa oma paikkansa ja omat sopimussuhteensa kokonaisuudessa. (Rakennusalan sopimussuhteet ja eri urakkamuodot. 2012.) Liuksiala painottaa, että suunnittelusopimus tehdään yleensä kirjallisesti. Varsinaiseen sopimukseen liitetään yleiset sopimusehdot, joissa sopimuksen molempien osapuolten oikeusasema on yksityiskohtaisesti määritelty. Suunnittelusopimuksessa tulee vähimmäisvaatimuksena määritellä selkeästi suoritettava tehtävä, suoritus aika, hinta ja sovellettavat yleiset sopimusehdot. Suurin osa rakennusalan suunnittelusopimuksista solmitaan rakennuttajien ja suunnittelijoiden kesken. Vain vähäinen osa sopimuksista tehdään suunnittelijoiden ja urakoitsijoiden välillä. Koska suunnittelija on sopimussuhteessa rakennuttajaan, suunnitteluvas-

tuu on rakennuttajalla. Rakennuttaja vastaa suunnitelman teettäjänä urakoitsijoilleen luovuttamistaan suunnitelmista. (Liuksiala 2004, 23.)



Kuvio 2. Rakennusprojektin sopimussuhteet (mukaillen Liuksiala 2004, 24).

Kuvio 2 auttaa hahmottamaan rakennusprojektin tyypillisimpiä sopimussuhteita. Rakennuttaja luo useimmat sopimukset niin suunnittelijoiden, sivu-urakoitsijoiden ja pääurakoitsijan kanssa. Lisäksi pääurakoitsija voi tehdä sopimuksia yhden tai useamman aliurakoitsijan kanssa. Aliurakoitsijat voivat olla myös erillisessä sopimussuhteessa. Sivu-urakoitsijat voivat solmia sopimuksia keskenään, kuten myös suunnittelijat. Rakennusosalalla suurissa projekteissa voidaan solmia paljon erillisiä sopimuksia eri toimijoiden välillä.

Skanska Oy:ssä urakkasopimukset tehdään yrityksen omalla HanSka-hankintajärjestelmällä. Urakkasopimusten lisäksi hankintajärjestelmää käytetään tarjouspyyntöjen ja reklamaatioiden laadintaan. Skanska Oy toimii yleensä pääurakoitsijana, millä voi olla useita aliurakoitsijoita. Aliurakoitsijoista voi muodostua pitkiä ketjuja, kun Skanska Oy:n aliurakoitsijalla on jälleen aliurakoitsija. Yhdellä työmaalla on kymmeniä sopimuksia eri toimijoiden välillä.

2.3.2 Urakkamuodot

Rakennusurakalla tarkoitetaan sopimusta, jossa urakoitsija sitoutuu suorittamaan työtä rakennuttajalle sovittua korvausta vastaan. Kun rakennuttaja antaa työn tehtäväksi

urakalla, hän välttyy oman organisaation perustamiselta sekä omien koneiden ja materiaalien hankkimiselta. Rakennushanke voidaan toteuttaa eri tavoin riippuen hankkeen laajuudesta ja laadusta. Suuremmissa urakoissa tehtävät jakaantuvat useille suunnittelijoille, urakoitsijoille ja tavarantoimittajille. Rakennusurakan toteutumismuodot riippuvat miten projektin eri sopimussuhteet muodostetaan. Urakoitsijan ja tilaajan vastuut, velvollisuudet ja oikeudet määritellään rakennusurakkasopimuksessa. Urakan urakka-muoto määräytyy sen perusteella, mitä sopimuksessa on sovittu urakoitsijan suoritus-velvollisuuden laajuudesta, urakkahinnan maksuperusteista ja millaiset suhteet ovat tilaajan, urakoitsijoiden ja suunnittelijoiden välillä. (Liuksiala 2004, 40–41.)

Urakkamuodot jaotellaan suoritusvelvollisuuden laajuuden ja vastikkeen määräytymisen mukaisesti. Tarkastellaan ensiksi suoritusvelvollisuuden laajuuden mukaista jaottele-lua. Suunnittelua sisältävissä urakkamuodoissa urakoitsijalle kuuluu rakentamisen ohel-la myös osittain tai kokonaan kohteen suunnittelu. Urakoitsijan osuus suunnittelusta vaihtelee eri urakoissa huomattavasti. Tästä johtuen vastuukysymykset rakennusvirhe-tilanteissa saattavat muodostua vaikeaselkoisiksi, koska ongelmiin ovat voineet vaikut-taa usean tahon toimenpiteet. Urakkatarjoukset voidaan hankkia neuvottelumenette-lyillä tai kilpailuttamalla. Suunnittelua sisältävät urakkamuodot jaetaan KVR – urakoihin ja ST – urakoihin sen mukaan, miten tarjouksia arvioidaan. Kyseessä on KVR – urakka, jos urakoitsija valitaan hinnan tai edullisuuden perusteella. ST – urakasta puhutaan, kun lähtökohtana on sidottu hinta, mutta urakoitsijat kilpailevat laadulla. (Liuksiala 2004, 41.)

Suoritusvelvollisuuden laajuuden mukaisia urakoita ovat kokonaisvastuurakentaminen, tuoteosakauppa, kokonaisurakka, jaettu urakka, osaurakka ja projektinjohtourakointi. Kokonaisvastuurakentaminen eli KVR on urakkamuoto, jossa urakoitsija huolehtii niin rakennuskohteen toteuttamisesta, kokonaiskoordinoinnista kuin suunnittelusta. Tätä urakkamuotoa kutsutaan usein myös avaimet käteen – toimitukseksi. Tuoteosakaupas-sa urakoitsija suunnittelee, valmistaa ja asentaa tuoteosan tilaajan vaatimusten mukai-sesti. Tuoteosakaupalla suunnittelun ja tuotannon yhdistämisellä pyritään teknisesti parempaan ja edullisempaan ratkaisuun. Kokonaisurakassa rakennuttaja tekee yhden urakoitsijan kanssa sopimuksen koko työstä. Jaetussa urakassa rakennuttaja tekee eri urakkasopimukset valitsemiensa urakoitsijoiden kanssa samaan rakennuskokonaisuu-teen kuuluvista erillisiksi jaetuista urakoista. Osaurakoinnilla tarkoitetaan, kun raken-

nuttaja tekee itse osan rakennustyöstä. Projektinjohtorakentamisessa pääurakoitsija korvataan erillisellä projektinjohto-organisaatiolla. (Liuksiala 2004, 41–45.)

Tarkastellaan seuraavaksi hiukan vastikkeen määräytymisen mukaista urakkajaottelua. Rakennuttaja voi antaa urakkasuorituksen toteutettavaksi eri maksuperusteilla riippumatta urakoitsijan suoritusvelvollisuuden laajuudesta ja siitä, kuuluuko urakkaan myös suunnittelua. Rakennuttajan maksuvelvollisuus voidaan sopia niin, että perusteena sovitetaan kokonaishintaa, yksikköhintaa tai toteutuneiden kustannusten mukaista laskutyötä, johon on lisätty erikseen sovittu urakoitsijan palkkio. Vastikkeen määräytymisen mukaisia urakoita ovat kokonaishintaurakka, yksikköhintaurakka, laskutyöurakka, työnjohtourakka ja tavoitehintaurakka. (Liuksiala 2004, 47–50.)

Kokonaishintaurakassa tarjouksen antaja sitoutuu tekemään kiinteällä kokonaishinnalla rakennustyön urakka-asiakirjojen mukaisesti. Rakentamiseen liittyvät riskit jäävät tällöin urakoitsijalle. Yksikköhintaurakassa työ jaetaan erillisiin osatöihin. Ne ovat helposti mitattavia, hinnoiteltu erikseen ja määritelty tarkoin. Laskutyöurakassa urakoitsija sitoutuu tekemään sovitun työn sellaisella korvauksella, joka kattaa työn aikaansaamiseksi tarpeelliset kustannukset yrittäjänvoittoineen. Korvaus voidaan sopia kiinteähintaiseksi tai riippuvaksi rakennuksen lopullisista kustannuksista. Työnjohtourakalla tarkoitetaan laskutyöpohjaista urakkaa, jossa urakoitsija antaa korvausta vastaan tilaajalle tarvittavan työnjohdon, siihen liittyvät palvelut ja mahdollisen kaluston. Tavoitehintaurakka on laskutyöurakka, jossa urakoitsijalla on kannustimena voitto-osuuden lisääntyminen, riippumatta jäävätkö kokonaiskustannukset alle tavoitehinnan. (Liuksiala 2004, 47–50.)

2.4 Harmaa talous rakennusallalla

Harmaalla taloudella tarkoitetaan erästä talousrikollisuuden muotoa. Harmaata taloutta esiintyy tyypillisesti työvoimavaltaisilla toimialoilla, joita ovat esimerkiksi rakennusala, kuljetusala ja majoitus- ja ravitsemusala. Harmaa talous aiheuttaa yhteiskunnalle suuria menetyksiä verotuloihin ja vaikeuttaa laillisesti toimivien yritysten kilpailumahdollisuutta. Merkittävin harmaan talouden torjunnassa oleva toimija on Verohallinto. (Harmaan talouden torjunta 2011.)

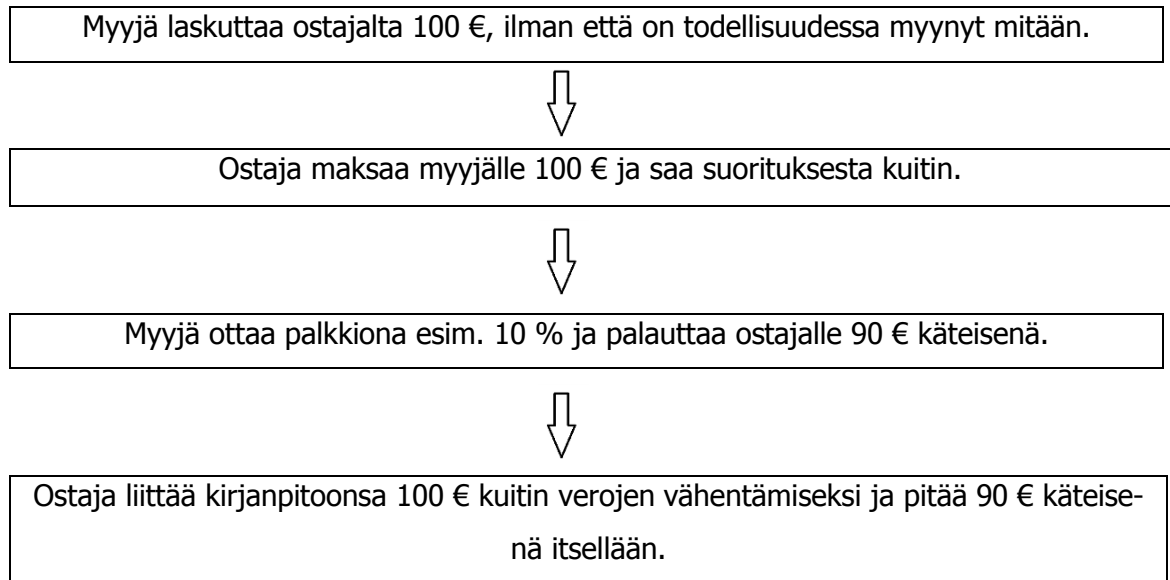
Lain (Laki harmaan talouden selvitysyksiköistä 1207/2010) mukaan harmaalla taloudella tarkoitetaan organisaation toimintaa, josta aiheutuvia lakisääteisiä velvoitteita laiminlyödään. Tällaista toimintaa ovat esimerkiksi verojen, tullin perimien maksujen ja eläke-, tapaturma- ja työttömyysvakuutusmaksujen suorittamisen välttäminen tai perusteetoman palautuksen saaminen. Laissa harmaa talous on tarkoituksellisesti määritelty koskemaan juuri yritystoimintaan liittyvää harmaata taloutta, vaikka yleensä harmaa talous käsitetään laajempänä ilmiönä, esimerkiksi luonnollisen henkilön toimet välttää verot. (Harmaan talouden määritelmä. 2011.)

Kansantaloudessa harmaalla taloudella tarkoitetaan tuotannollista toimintaa, joka jää pois bruttokansantuotelaskelmista, sillä toiminta ei ole mukana kansantalouden tilinpidossa. Fiskaalisella harmaalla taloudella tarkoitetaan sellaista toimintaa, jossa taloudellinen toiminta sinänsä on laillista, mutta tapahtuu viranomaisilta salassa tai jonka tulo salataan siitä menevien maksujen ja verojen välttämiseksi. (Harmaan talouden määritelmä. 2011.)

Tyypillisimpiä harmaan talouden ilmenemismuotoja ovat pimeiden palkkojen maksaminen, pimeät yrittäjätulot, kuittikauppa ja lyhyen elinkaaren yritysten käyttö verojen välttämiseksi. Harmaata taloutta ilmenee Euroopan sisäisen kaupan lisäksi myös sijoitustoiminnassa ja kansainvälisessä kaupassa. Harmaata taloutta on vaikea mitata, sillä se esiintyy suurelta osin piilorikollisuutena, joka tulee vain viranomaisten tietoon. On kuitenkin arvioitu, että kansainväliseksi naamioidussa sijoitustoiminnassa harmaa talous on merkittävä. Eduskunnan tarkastusvaliokunnan tilaamana Suomessa julkaistiin vuonna 2010 tähän asti laajin tutkimus harmaasta taloudesta. Tutkimuksen mukaan Suomen harmaan talouden määrä verotarkastuksiin perustuvalla laskentamäärällä olisi ollut 10–14 miljardia euroa vuonna 2008. Tämä vastaa noin 5,5–7,5 % bruttokansantuotteesta. Fiskaalisina vahinkoina luvut vastaavat noin 4–6 miljardin euron vuosittaisia verojen ja muiden maksujen tappioita. (Harmaan talouden tilannekuva. 2011.)

Kuittikauppa on yksi tyypillinen talousrikollisuuden muoto rakennuslalla. Kuittikaupalla tarkoitetaan sitä, että kauppaa käydään pelkillä tositteilla. Tämän seurauksena yhtiön kirjanpitoon kirjataan perusteeton tosite, jotta kuitteja ostava yritys välttyisi erilaisilta maksuilta. Tyypillisesti kuittikauppaa käydään tavaroilla, laitteilla ja alihankintapalveluilla. Yrityksen ainoa toiminta voi olla pelkkä kuittien tehtailu, ilman varsinaista liiketoi-

mintaa. Yritys voi toimia myös kuittikaupan välikappaleena, erityisesti tilanteissa, joissa maksun saajana on saman omistajan toinen yritys. (Kankaanranta & Mutttilainen 2010, 16–17.)



Kuvio 3. Kuittikaupan vaiheet (mukaillen Kankaanranta & Mutttilainen 2010, 17).

Kuviossa 3 on kuvattu kuittikaupan eri vaiheita. Kuittikaupassa kiinnijäämisriski on pieni, jos kuitteja on vähän ja niitä on sopivan suuruisesti liikevaihtoon nähden. Alihankinta-asteen holtiton vaihtelu voi viitata kuittikauppaan. Hankalaa kuittikaupan valvonnasta tekee se, että rakennusalaalla on vuosittain tuhansia yrityksiä, joiden arvonlisäverolliset myynnit ovat vuositasolla pienemmät kuin verolliset ostot. (Lith 2004, 14.)

2.5 Harmaan talouden ehkäisy

2.5.1 Talousrikostorjuntaohjelmat

Harmaasta taloudesta johtuvat kansantaloudelliset vahingot ovat mittavia. Toimivien työmarkkinoiden ja yritysten välisen terveen kilpailun kannalta harmaan talouden torjuminen on erityisen tärkeää. Suomessa on pyritty jo pitkään vähentämään ja torjumaan harmaata taloutta erilaisilla talousrikostorjuntaohjelmilla, viranomaisten välisellä yhteistyöllä ja valvonnalla sekä lainsäädännöllä ja sen kehittämisellä. (Talousrikollisuuden ja harmaan talouden torjuminen rakennus- sekä majoitus- ja ravitsemusalaalla työ-

ryhmän mietintö. 2011, 9.) Ensimmäinen talousrikostorjuntaohjelma käynnistyi vuonna 1996. Talousrikostorjuntaohjelmissa korostetaan viranomaisten yhteistyötä harmaan talouden torjunnassa. (Viranomaistoiminta harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnassa 2004, 24.) Tällaisia talousrikostorjuntaohjelmia ovat esimerkiksi Virke-projekti ja Raksa-hanke.

Verohallinto aloitti muiden viranomaisten yhteistyössä Raksa- verovalvontahankkeen, joka toteutettiin vuosina 2008–2011. Hankkeen tarkoituksena oli valvoa tehostetusti rakennusalaan ja erityisesti kehittää valvontaa ja harmaan talouden torjuntaa ulkomaa-laisten yritysten keskuudessa. (Rakennusalan verotarkastuksissa harmaata taloutta 2009.) Valtiovarainministerin päätöksellä vuonna 2000 viranomaiset perustivat Virke-projektin, jonka tarkoituksena oli parantaa viranomaisten valmiuksia paljastaa harmaata taloutta ja erityisesti julkiseen talouteen kohdistuvia talousrikoksia. Projektiryhmään kuului Verohallinnon, poliisin, tullin ja ulosoton henkilöstöä. (Viranomaistoiminta harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnassa. 2004, 33.)

2.5.2 Tilaajavastuulaki

Vuonna 2007 on astunut voimaan tilaajavastuulaki, jolla on pyritty ehkäisemään rakennusalan harmaata taloutta ja kehittämään yritysten välistä tervettä kilpailua. Laki velvoittaa työn tilaajaa selvittämään, että toinen sopimusosapuoli on hoitanut lainmukaiset velvoitteensa. Lain mukaan tilaajan tulee pyytää ja urakoitsijan tulee toimittaa tilaajalle seuraavat, enintään kolme kuukautta vanhat tiedot:

- Selvitys siitä, onko yritys merkitty ennakkoperintälain (1118/1996) mukaiseen ennakkoperintärekisteriin ja työnantajarekisteriin sekä arvonlisäverolain (1501/1993) mukaiseen arvonlisäverovelvollisten rekisteriin.
- Kaupparekisteriote.
- Todistus verojen maksamisesta tai verovelkatodistus taikka selvitys siitä, että verovelkaa koskeva maksusuunnitelma on tehty.
- Todistukset eläkevakuutusten ottamisesta ja eläkevakuutusmaksujen suorittamisesta tai selvitys siitä, että erääntyneitä eläkevakuutusmaksuja koskeva maksusopimus on tehty.
- Selvitys työhön sovellettavasta työehtosopimuksesta tai muista keskeisistä työehdoista. (Mikä on tilaajavastuulaki?; Tilaajavastuulain pääkohtia.)

Jos tarkastettavat tiedot ovat kunnossa, urakkasopimus voidaan allekirjoittaa. Tällöin tarkastetut selvitykset tulee tallettaa kahdeksi vuodeksi. Jos tiedot eivät ole kunnossa, urakoitsijaa ei tule valita, eikä näin ollen tietoja tarvitse säilyttää. (Tilaajavastuulain pääkohtia.) Jos urakoitsija ei anna selvityksiä, tilaaja voi hankkia osan tiedoista itse ja tarkastaa yleisen selvityksen tilaajavastuu.fi-sivuilta. Selvityksiä ei tarvitse pyytää mikäli tilaajalla on perusteltu syy luottaa sopimuskumppaniinsa. Tällaisia sopimuskumppaneita ovat muun muassa valtio, kunta, Kela ja julkiset osakeyhtiöt. (Mikä on tilaajavastuulaki?)

2.5.3 Veronumero

Harmaata taloutta pyritään ehkäisemään tehokkaasti uudella veronumerojärjestelmällä, jota Verohallinto ylläpitää. Käytännössä se tarkoittaa, että veronumeron kautta pystytään seuraamaan, onko työntekijä laillisesti töissä. Veronumeroa koskeva laki on astunut voimaan joulukuussa 2011 ja järjestelmä otetaan käyttöön täysipainoisesti vuoden 2012 aikana. Veronumero otetaan käyttöön rakennusalan työntekijöille ja se koskettaa sekä suomalaista että ulkomaista työvoimaa. Suomalaiset saavat henkilökohtaisen veronumeronsa automaattisesti verokortin mukana. Ulkomaalaiset rakennusalan työntekijät hakevat oman veronumeronsa verotoimistosta. (Rakennustyömaat valmistautuvat jo veronumeron käyttöön. 2011.)

Verohallinto rakentaa vuoden 2012 aikana julkisen veronumerorekisterin, johon kaikki työntekijät tulee kirjata. Työntekijä voidaan merkitä rekisteriin Verohallinnon, itsensä tai työnantajan pyynnöstä. Kun veronumerojärjestelmä otetaan käyttöön, työntekijä ei voi tehdä töitä eri rakennustyömailla ilman veronumeroa. Verojärjestelmän kautta pystytään seuraamaan, että jokainen on töissä laillisesti. Käytännössä verojärjestelmä uudistus tarkoittaa, että työmaalla työskentelevien tulee pitää esillä kuvallista tunnistekorttia, jossa näkyy henkilökohtainen veronumero. (Rakennustyömaat valmistautuvat jo veronumeron käyttöön. 2011.)

3 Arvonlisäverotus

Arvonlisävero on yleinen kulutusvero, jonka myyjä lisää palvelun tai tavarahan myyntihintaan. Se on välillinen vero, joka jää kuluttajan maksettavaksi. Yleensä myyjä huolehtii veron perinnästä ja tilittää veron valtiolle. Arvonlisäveroa on suoritettava liiketoiminnan muodossa tapahtuvan tavaroiden ja palveluiden myynnistä, poikkeuksia lukuun ottamatta. (Arvonlisäverotus- yritykset ja yhteisöt 2011.)

Joki-Korpelan ja muiden mukaan yrityksen on tärkeää määritellä, onko se toiminnassaan arvonlisävelvollinen. Myös ostajana toimivan yrityksen tulee tuntea arvonlisävelvollisuuden edellytykset. Ostolaskujen käsittelijän on hyvä tuntea yleisimmät poikkeukset verovelvollisuudesta ja tietää mahdollisuudesta hakeutua verovelvolliseksi vapaaehtoisesti. (Joki-Korpela & Jokinen & Klemola & Kontu & Vilppula 2009, 13.)

3.1 Verovelvollisuus

3.1.1 Verovelvollisuuden määritelmä

Pääsäännön mukaan verovelvollinen on jokainen, joka harjoittaa liiketoiminnan muodossa tavaroiden ja palveluiden myyntiä. Verovelvollisuuden määritelmä täyttyy, kun myynnistä tilitetään arvonlisävero valtiolle. Se tuo samalla vähennysoikeuden poistaa veron, joka sisältyy toimintaa varten suoritettuihin ostoihin. Äärilän mukaan verovelvollisuuden selvittäminen edellyttää siis tietoa, milloin toiminnan katsotaan olevan liiketoimintaa. Arvonlisäverotuksen poikkeukset säädetään arvonlisäverolaissa. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 31; Joki-Korpela ym. 2009, 13.)

Joki-Korpela ja muut huomioivat, ettei yritys ole arvonlisäverovelvollinen, jos se myy ainoastaan palveluita, jotka on säädetty verottomiksi. Lisäksi yrityksellä ei ole sellaisia hankintoja, joiden johdosta se olisi verovelvollinen tekemistään yhteisöhankinnoista käännetyn verovelvollisuuden nojalla. Verottomaksi säädettyistä myynneistä on huomioitava niin sanotut nollaverokantaiset myynnit, kansainväliseen kauppaan liittyvät verottomat myynnit ja eräänlaiset yritysjärjestelyt. Äärilä kertoo poikkeuksia säännöstä, jonka mukaan vain myyntitoiminta aiheuttaa verovelvollisuuden. Tällaisia ovat eräät

oman käytön verotuksesta aiheutuvat tilanteet ja käännetty arvonlisävelvollisuus. Myyjä ei ole verovelvollinen, jos toiminta on vähäistä. Vähäinen liiketoiminta määritellään liikevaihdon mukaan, jonka raja on 8 500 euroa. (Joki-Korpela ym. 2009, 13, 17; Äärilä & Nyrhinen 2010, 31.)

3.1.2 Ilmoittautuminen verovelvolliseksi

Ennen kuin yrittäjä aloittaa yritystoimintansa, tulee hänen ilmoittautua verovelvolliseksi. Yritys merkitään arvonlisävelvollisten rekisteriin yleensä siitä lähtien, kun verollinen liiketoiminta alkaa. Vaikka yrityksellä ei olisi vielä myyntejä, voidaan verovelvollinen merkitä rekisteriin jo siitä lähtien, kun yritys alkaa hankkia tavaroita tai palveluita verollista toimintaansa varten. Yritys- ja yhteisötietolain 10 §:n mukaan verovelvolliseksi ilmoitaudutaan perustamisilmoituksella, joka jätetään Verohallinnolle. Perustamisilmoituksen perusteella verohallinto ratkaisee ilmoittautujan toiminnan arvonlisäverovelvollisuuden ja päättää merkitäkö hänet rekisteriin. Rekisteriin merkitsemisestä ja rekisteröimättä jättämisestä ilmoitetaan aina kirjallisesti yrittäjälle. (Yritys- ja yhteisötietolaki 16.3.2011/244, 10 §; Joki-Korpela ym. 2009, 15; Äärilä & Nyrhinen 2010, 623–624)

Jos yrityksellä on jo Y-tunnus, arvonlisäverorekisteriin voidaan ilmoittautua antamalla muutos- tai lopetusilmoitus. Yrityksen liittyessä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin se saa samalla arvonlisäverotunnisteen, jota tarvitaan yhteisökaupassa. Rekisteri arvonlisäverovelvollisista on julkinen, ja se löytyy [www.ytj.fi-tietokannasta](http://www.ytj.fi/tietokannasta). Jos myyjä on arvonlisäverovelvollisten rekisterissä, hän on silloin verovelvollinen. Ostaja voi tarkistaa myyjän rekisteröitymisen verohallinnolta. (Joki-Korpela ym. 2009, 15–16; Äärilä & Nyrhinen 2010, 215, 624.)

3.2 Verollinen myynti Suomessa

Liiketoiminnan muodossa tapahtuva tavaroiden ja palveluiden myynti on yleensä arvonlisäverollista. Kallio ja muut selventävät, että myynnillä tarkoitetaan mitä tahansa vastasuoritusta vastaan tapahtuvaa sellaisen tavarain tai palvelun suoritusta tai luovutusta, jolla on taloudellista arvoa. Myyjän ja ostajan tulee pystyä määrittämään kysymyksessä olevan myynnin luonne, sillä tavaroiden ja palveluiden myyntiä koskevat eri säännöt. (Joki-Korpela ym. 2009, 35; Kallio & Nielsen & Ojala & Sääskilahti 2011, 121.)

Joki-Korpela ja muut täsmentävät, että tavaroilla tarkoitetaan konkreettisia esineitä ja energiaa, kuten lämpöä ja kaasua. Palveluja ovat puolestaan lähtökohtaisesti kaikki ne tuotteet, joita ei ole määritelty tavaroiksi. (Joki-Korpela ym. 2009, 35.) Nyrhisen mukaan tavarahan myynnillä tarkoitetaan sitä, että tavarahan omistusoikeus luovutetaan vastiketta vastaan. Huomioitavaa on, että tavarahan käyttöoikeuden luovutus ei ole tavarahan vaan palvelun myyntiä. Palvelun myynnillä tarkoitetaan sitä, että vastiketta vastaan suoritetaan palvelua. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 78.)

3.2.1 Tavaroiden myynti

Tavarahan myynnin katsotaan tapahtuvan Suomessa, kun se luovutetaan ostajalle Suomessa. Tällöin ei ole merkitystä laskutetaanko kotimaista vai ulkomaista yritystä. Jos tavara on Suomessa silloin, kun kuljetus ostajan luokse alkaa, katsotaan, että tavara on myyty Suomessa. Jos myyjä toimittaa tavarat asennettuina, myynnin katsotaan tapahtuneen siinä valtiossa, missä asentaminen tapahtuu. Tavarahan katsotaan olevan myyty Suomessa, kun myyjä tuo sen Suomeen myyntiä varten, vaikka tavara on yhteisön ulkopuolella kuljetuksen alkaessa. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2011, 15; Joki-Korpela ym. 2009, 38.)

Joki-Korpele ja muiden mukaan Suomessa luovutettavan tavarahan myynti on verollista myös niissä tapauksissa, joissa myyjä on ulkomainen yhtiö. Verovelvollisuus voi siirtyä suomalaiselle ostajalle, jos ulkomainen myyjä ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa. Tällöin puhutaan niin sanotusta käännetystä arvonlisäverosta, jossa ostaja on velvollinen ilmoittamaan ja suorittamaan arvonlisäveron myynneistä myyjän sijaan. Sähkö ja maakaasuverkon kautta toimitettava kaasu katsotaan olevan myyty Suomessa, jos verovelvollisella jälleenmyyjällä on kiinteä toimipaikka, johon tavarat luovutetaan. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2011, 15; Joki-Korpela ym. 2009, 38.)

3.2.2 Palvelujen myynti

Arvonlisäverovelvollisuus vaikuttaa palvelun hinnoitteluun ja tällöin myös tarjouksen ja palvelusopimuksen sisältöön. Laskutuksessa tulee selvittää, sisällytetäänkö laskuun Suomen arvonlisävero ja minkälaiset merkinnät veron osalta tulee tehdä. Eri maiden

ostajien laskumerkintävaatimukset tulee selvittää. Palvelun myyjän on tärkeää ensimmäiseksi määrittää, millaista palvelua ollaan luovuttamassa. Erilaisia palveluja ovat esimerkiksi välitys-, kuljetus- ja kiinteistöpalvelut. Arvonlisäverovelvollisen oppaassa mainitaan, että palvelun myynnistä tulee suorittaa vero, ellei verottomuudelle ole perustetta. Pääsääntöisesti vero maksetaan palvelun kulutusmaahan. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2011, 15; Joki-Korpela ym. 2009, 79–80.)

Jos palvelun luovuttaa suomalainen myyjä suomalaiselle asiakkaalle Suomessa, eikä palvelua ole vapautettu arvonlisäverotuksesta, laskutetaan se Suomen arvonlisäverolla. Jos palvelu suoritetaan tai luovutetaan ulkomailla tai ulkomaiselle asiakkaalle, voi myynti jäädä Suomen arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Tällöin tulee selvittää voiko palvelun myynti aiheuttaa arvonlisäverovelvollisuuden toisessa maassa tai voiko myyjä olla vastuussa tästä velvoitteesta. Yleissäännön mukaan Suomen arvonlisävero kirjaataan myyntilaskuun kuitenkin aina, kun palvelu on luovutettu myyjän Suomessa olevasta kiinteästä toimipaikasta, jossa henkilökunta työskentelee. (Joki-Korpela ym. 2009, 80,125.)

3.3 Vähennysoikeus

3.3.1 Vähennysoikeuden määritelmä

Kallion ja muiden mukaan hyödykkeiden lopullisiin kuluttajahintoihin sisältyy periaatteessa vain yhdenkertainen vero, kun pääsääntöisesti kaikki arvonlisäverovelvollisten liiketoimintaa varten hankkimat tuotepanokset ovat vähennyskelpoisia. Myös Äärilä selventää, että vähennysoikeuden tarkoituksena on estää veron kertaantuminen, kun tavara tai palvelu myydään verollisena eteenpäin. Vähennysoikeuden tarkoituksen vuoksi vähennysoikeus on myönnetty vain verovelvollisille. Vähennysoikeuden saamiseksi ei riitä, että ostaja on merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, vaan lisäksi on kiinnitettävä huomiota, mihin tarkoitukseen ostaja on hankkinut tavaran tai palvelun. Lisäksi Joki-Korpela ja muut painottavat, että vähennysoikeus koskee vain arvonlisäverovelvollista liiketoimintaa varten tehtyjä ostoja. (Joki-Korpela ym. 2009, 172; Kallio ym. 2011, 533; Äärilä & Nyrhinen 2010, 212.)

Joki-Korpela ja muut huomioivat, että mikäli toiminta on säädetty verottomaksi, tehdyistä hankinnoista ei saa tehdä vähennystä. Yritys voi tehdä osittaisen vähennyksen, jos hankinta on tehty sekä verollista että verotonta toimintaa varten. Kallio ja muut painottavat, että arvonlisäveron, joka sisältyy hankintaan, tulee olla Suomen arvonlisäveroa. Tällöin Suomen arvonlisäverotuksessa ei voida vähentää veroa, joka sisältää ulkomaalaista arvonlisäveroa. Ostajalla on oikeus vähentää vain vero, jonka myyjä on velvollinen suorittamaan. Jos ostolaskussa oleva vero on merkitty tai laskettu väärin tai laskulla ei ole veron määrää, ostajan on pyydettävä myyjältä uusi lainmukainen lasku. Ostosta tehtävät vähennykset kohdistetaan pääsääntöisesti sille kuukaudelle, jolloin tavara tai palvelu on vastaanotettu. (Joki-Korpela ym. 2009, 173,180,182; Kallio ym. 2011, 571; Äärilä & Nyrhinen 2010, 220.)

3.3.2 Osto verovelvolliselta

Myyjän verovelvollisuus tulee ilmetä aina ostolaskusta. Myyjän tulee merkitä laskuun hyödykkeen veroton hinta, veron määrä ja verokanta, kun myynti tapahtuu toiselle elinkeinoharjoittajalle. Mikäli myyjää ei ole merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, laskussa ei saa mainita veron määrää tai verokantaa. Myyjä ilmoittaa ostajalle olevansa verovelvollinen, kun hän merkitsee veron myyntilaskuunsa. Ostajalle syntyy vähennys-oikeus, kun myyjä harjoittaa arvonlisäverovelvollista toimintaa. Jos myyjä on laiminlyönyt arvonlisäverolain mukaisen rekisteröitymisen ja veloittaa ostajalta laskussa eritellyn arvonlisäveron, on ostajalla oikeus vähentää vero, mikäli ostajalla ei ole ollut tietoa tai syytä epäillä myyjän vilpillisyyttä. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 215.)

Joki-Korpela ja muut painottavat, että ostovähennysoikeuden edellytyksenä on, että ostajalla on myyjältä saatu tosite, joka täyttää laskumerkintävaatimukset. Äärilän mukaan laskusta tulee käydä ilmi muutamaa poikkeusta lukuun ottamatta myyjän ja ostajan nimi ja osoite, myyjän arvonlisäverotunniste, myyjän hyödykkeen laatu ja määrä, myyntihinta ilman veroa, veron määrä ja verokanta. Jos ostolaskussa oleva vero on merkitty tai laskettu väärin tai laskulla ei ole veron määrää, ostajan on pyydettävä myyjältä uusi lainmukainen lasku. Ostajan laatima lasku katsotaan tietyin edellytyksin myyjän antamaksi laskuksi, joka on tyyppillistä esimerkiksi välitystoiminnassa. Tätä kutsutaan itselaskuttamiseksi. (Joki-Korpela ym. 2009, 178; Äärilä & Nyrhinen 2010, 218, 220–221.)

3.4 Arvonlisäveron ilmoittaminen ja maksaminen

3.4.1 Verotilijärjestelmä

Verotilijärjestelmä koskee verovelvollisia, jotka yritysmuodosta riippumatta maksavat oma-aloitteisia veroja. Verotilijärjestelmä on Verohallinnon ylläpitämä, vuonna 2010 alkanut verotileistä koostuva järjestelmä, jota käytetään oma-aloitteisten verojen ilmoittamisen ja maksamisen valvontaan. Verotilijärjestelmä koskee ensimmäisessä vaiheessa maksettavien verojen ja maksujen ilmoittamista, maksamista ja palauttamista. Tällaisia maksuja ovat esimerkiksi arvonlisävero, työnantajasuoritukset, vakuutusmaksuverot, arpajaisverot ja lähdeverot. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 631.)

Verotili otetaan käyttöön, kun verovelvollinen on antanut ensimmäisen kausiveroilmoituksen, maksanut veroa verotilin viitenumeroa käyttäen tai kun Verohallinto on tehnyt verotiliveroa koskevan päätöksen. Verotilille kerätään verovelvollisen oma-aloitteisten verojen ilmoitus- ja maksutiedot sekä verojen perintään ja muut verotuksen toimittamiseen tarvittavat tiedot. Verotili-palvelun käyttö on laaja. Verovelvollinen voi antaa kausiveroilmoituksen ja sen lisäilmoituksen, seurata verotilin saldoa ja tilitapahtumia sekä katsoa aiempia ilmoituksia ja selvityksiä. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 631–632.)

3.4.2 Kausiveroilmoitus

Verokausi on yleensä kalenterikuukausi. Jos verovelvollisen liikevaihto on enintään 50 000 euroa, verokausi on neljännesvuosi. Jos verovelvollisen liikevaihto on enintään 25 000 euroa, verokausi on kalenterivuosi. Arvonlisäverovelvollisen tulee antaa kultakin verokaudelta veroilmoitus eli valvontailmoitus. Sähköisesti annettavan kausiveroilmoituksen on oltava perillä viimeistään kalenterikuukautta seuraavan toisen kuukauden 12. päivänä ja paperiversion 7. päivänä. Nyrhinen muistuttaa, että kalenterivuodelta annettava kausiveroilmoitus tulee olla perillä 28. helmikuuta. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 643–644.)

Joki-Korpelan ja muiden mukaan kausiveroilmoitus tulee antaa sille verovirastolle, jonka toimialueella verovelvollisen kotikunta sijaitsee. Postitse saapunut kausiveroilmoitus katsotaan annetuksi, kun postilähetys on jätetty postiin. Nyrhisen mukaan sähköisesti

saapunut kausiveroilmoitus katsotaan annetuksi, kun ilmoitus on viranomaisten käytettävissä. Kausiveroilmoitusta ei tarvitse allekirjoittaa, kun verokausi on kalenterikuukausi. Verohallinto määrää myöhästymismaksun, jos kausiveroilmoitusta ei ole annettu määräaikaan mennessä. (Joki-Korpela 2009, 277; Äärilä & Nyrhinen 2010, 632–633.)

3.4.3 Yhteenvetoilmoitus

Verovelvollisen tulee antaa kausiveroilmoituksen lisäksi yhteenvetoilmoitus. Yhteenvetoilmoituksella tarkoitetaan yrityksen tavarán ja palvelun yhteisömyynneistä tekemiään ilmoituksia, jotka on annettava kultakin kalenterivuoden neljännekseltä. Ilmoitusta ei anneta kuitenkaan yhteisöhankinnoista. Yhteenvetoilmoitus annetaan vain niiltä kuukausilta, jolloin verovelvollisella on ollut yhteisömyyntiä toiseen EU-valtioon. Nyrhinen muistuttaa, että yhteenvetoilmoitus annetaan viimeistään kalenterikuukautta seuraavan kuukauden 20. päivänä. Jos yhteenvetoilmoitusta ei ole annettu tai se on annettu väheellisesti, voidaan määrätä laiminlyöntimaksua 80–1 700 euroa riippuen rikkeestä. Verohallinto on antanut tarkemman ohjeistuksen laiminlyöntimaksun määräytymisestä. (Joki-Korpela ym. 2009, 284; Äärilä & Nyrhinen 654.)

Yhteenvetoilmoitus annetaan tavallisesti sähköisesti. Verohallinto voi kuitenkin pyynnöstä sallia paperisen version yhteenvetoilmoituksesta. Yhteenvetoilmoituksessa ilmoitetaan tavarán ja palvelun yhteisömyynnit, jotka ovat kohdistuneet kyseiselle kuukaudelle. Yhteenvetoilmoitukseen tulee merkitä myös oman tavarán siirrot toiseen jäsenvaltioon. Yhteenvetoilmoituksella ilmoitetaan myös tavarán kolmikantakauppamyynti ja ne yleissäännön mukaiset palvelujen myynnit toisessa EU-valtiossa olevalle ostajalle, mistä ostaja on käännetyn arvonlisäverolain perusteella verovelvollinen. Oikaisuerät kirjataan myös yhteenvetoilmoitukseen. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 655.)

3.5 Rakentamispalveluiden arvonlisäverotus

3.5.1 Rakentamispalveluiden arvonlisäverotus Suomessa

Rakentamispalveluiden myynti on Suomen arvonlisäveron alaista eli arvonlisäverotuksen piirissä, jos rakennuskohde on Suomessa. Rakentamispalveluilla tarkoitetaan kiinteistöön kohdistuvia rakennus- ja korjaustöitä, työhön liittyvää suunnittelua ja valvon-

taa sekä työn yhteydessä asennettavaa tavaran luovutusta. Äärilä kertoo, että rakennusurakat ovat verollista rakentamispalvelun myyntiä silloin, kun kyseessä on talonrakennuksen pää-, osa- tai aliurakat. Rakennuspalveluissa veron perusteena on pääsääntöisesti tilaajalta veloittettava urakkasumma työn ja materiaalien osalta. Verottomia kuluja ovat esimerkiksi maanhankinta- ja kiinnityskustannukset. (Joki-Korpela 2009, 153; Äärilä & Nyrhinen 2010, 373–374.)

Suomi on ottanut käyttöönsä huhtikuun alussa 2011 arvonlisäveromuutoksen rakennusalan. Tämä rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus tarkoittaa, että rakennusalan aliurakoitsija veloittaa pääurakoitsijalta urakan ilman veroa. Tällöin pääurakoitsija suorittaa veron aliurakoitsijalta saamasta laskusta käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Hallitus on säätänyt tarkkaan, milloin käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan rakentamispalveluissa. Tarkoituksena on, että käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan, kun aliurakoitsija myy palveluitaan pääurakoitsijalle. Käännettyä verovelvollisuutta ei siis sovelleta pääurakoitsijan myydessä palveluita työn tilaajalle. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 375–376.) Rakennusalan käännetystä arvonlisäverosta on kerrottu tarkemmin luvussa 4.

3.5.2 Omaan lukuun rakentaminen

Arvonlisäverotuksessa rakentaminen jaetaan rakennusliikkeen ulkopuolelle suuntautuvaan rakentamiseen eli urakkatuotantoon ja omaan lukuun rakentamiseen. Omaan lukuun rakentamisella tarkoitetaan sitä, kun elinkeinoharjoittaja rakentaa tai rakennuttaa hallinnassaan olevalle maa-alueelle rakennuksen myyntiä varten tai vaihtoehtoisesti myy palvelun asunto- tai kiinteistöosakeyhtiölle, jossa sillä on määräysvalta urakkasopimusta tehtäessä. Näissä tapauksissa sovelletaan rakentamispalvelun oman käytön verotusta, vaikka rakennustyötä ei oteta rakennusliikkeen omaan käyttöön. Verotus omaan lukuun rakentamisessa ei perustu rakennustyöstä veloittettavaan hintaan, vaan rakennustyöstä aiheutuviin kustannuksiin. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 380.)

Kun rakennuttaja rakentaa maa-alueelleen, tulee myyjän rakennusta myydessä luovuttaa myös maa-alue myymällä tai vuokraamalla se. Maa-alueen, eli tontin luovutus on verotonta ja rakennustyön luovutus verollista. Näiden kauppahinnan erottaminen on katsottu kuitenkin vaikeaksi, joten verotus perustuu rakennustöistä aiheutuviin kustan-

nuksiin. Kun rakennuttaja myy palvelun perustamalleen asunto- tai kiinteistöyhtiölle, hän merkitsee osakkeet itse. Tällöin rakennusliike tekee perustamansa yhtiön kanssa rakennusurakkasopimuksen ja rakennuksen valmistuttua luovuttaa rakennuksen yhtiölle urakkasummaa vastaan. Tämän jälkeen rakennusliike myy omistamansa asunto- ja kiinteistöyhtiöosakkeet ulkopuolisille ostajille. Osakkeiden myynti on verotonta ja rakennustyön myynti verollista, mutta rakennustyön hinnoittelu ei usein vastaa ulkopuoliselle tapahtuvaa hinnoittelua, jolloin verotus perustuu rakennustyöstä aiheutuviin kustannuksiin. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 380–381.) Osa Skanska Oy:n urakoista on omaan lukuun rakentamista.

4 Rakennusalan käännetty verovelvollisuus

4.1 Käännetyn arvonlisäverotuksen määritelmä

Verohallinnon mukaan rakennusalan käännetty verovelvollisuus on astunut Suomessa voimaan 1.4.2011 alkaen. Tannila ja Auranen muistuttavat, että käännetyn arvonlisäveron siirtymävaihe on haastava, sillä jo käynnissä olevat urakat on saanut laskuttaa loppuun saakka arvonlisäveron kanssa, vaikka urakka jatkuisi vielä siirtymävaiheen jälkeen. Kuitenkin 1.4.2011 jälkeen konkreettisesti alkavat rakennusurakat täytyy laskea uuden säännöksen mukaisesti, mikäli ne täyttävät muilta osin käännetyn arvonlisäveron vaatimukset. (Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus, 2011; Tannila & Auranen 2011, 11, 91.)

Rakennuspalvelujen myyntiä koskevat uudet säännökset muuttavat tämän toimialan totutut käytännöt kokonaan. Laskuttamiseen tulee muutoksia ja osapuolten tulee tietää yksityiskohtaista tietoakin toistensa liiketoiminnasta, voidakseen määrittää oikean tavan käsitellä arvonlisäveroa. Käännetyn arvonlisäveromuutoksen taustalla on rakennusalan rehottava harmaa talous, jota pyritään tehokkaasti ehkäisemään. Rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta sovelletaan Suomen lisäksi jo Belgiassa, Alankomaissa, Saksassa, Itävallassa, Ruotsissa, Unkarissa ja Irlannissa. (Tannila & Auranen 2011, 7, 17.)

4.2 Arvonlisäverolain 8 c §

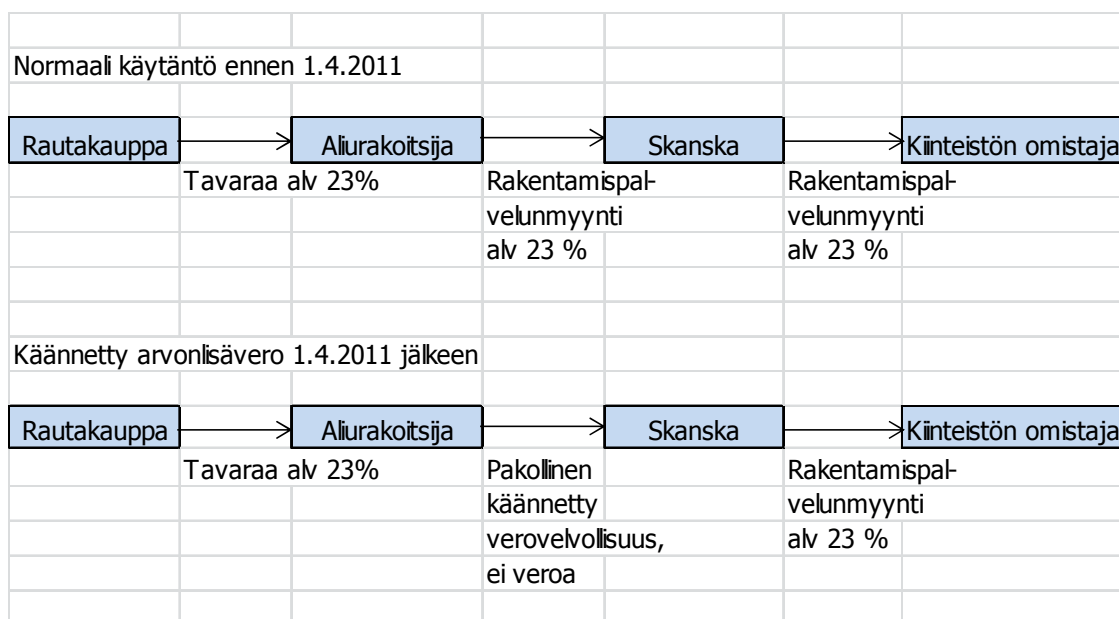
Arvonlisäverolain 8 c §:ssä on säännelty rakentamispalvelujen käännetyistä verovelvollisuudesta. Tämän säännöksen 1 momentin mukaan verovelvollinen on ostaja rakentamispalvelujen myynnissä ja työvoiman vuokrauksessa, jos

- 1) ostaja on elinkeinoharjoittaja, joka muutoin kuin satunnaisesti myy rakennuspalveluita tai 1 momentissa tarkoitettuja kiinteistön luovutuksia; tai
- 2) ostaja on elinkeinoharjoittaja, joka myy palvelun 1 kohdan elinkeinoharjoittajalle. (Johansson, 2011; Tannila & Auranen 2011, 20.)

Rakentamispalvelujen käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta, jos kyse on myyjän vähäisestä liiketoiminnasta. Käännetty verovelvollisuus soveltuu siis vain tiettyjen rakentamispalveluiden myyntiin tai työvoiman vuokraukseen sellaisille ostajille, jotka harjoittavat muutoin kuin satunnaisesti rakentamispalvelujen myyntiä. Tannila ja Auranen muistuttavat, että ostajan kriteerit täyttyvät myös, jos yhtiö muutoin kuin satunnaisesti rakentaa tai rakennuttaa hallitsemalleen maa-alueelle kiinteistöjä myyntiä varten. Säännöstä sovelletaan myös tilanteissa, jossa alihankintaketjun väliin on laitettu muuta toimintaa kuin rakentamista harjoittava yhtiö, jos tämä myy rakennuspalvelun edelleen rakentamispalveluita myyvälle yhtiölle. Tällöin estetään käännetyin verovelvollisuuden katkaisu alihankintaketjussa. (Tannila & Auranen 2011, 20–21.)

4.3 Käännetty verovelvollisuus käytännössä

Käytännössä rakentamispalvelujen käännetty arvonlisäverovelvollisuus tarkoittaa Verohallinnon mukaan tilannetta, jossa tiettyjen rakentamispalvelujen myyntitilanteessa verosta vastaa myyjän sijaan ostaja. Tällöin myyjä laatii laskun ilman arvonlisäveroa, jonka ostaja normaalisti maksaa. Ostajan tulee kuitenkin laskea ostohinnan päälle myynnistä suoritettava arvonlisävero (rakentamispalvelut 23 %) ja ilmoittaa tämä summa kausiveroilmoituksellaan myynnin verona. Verohallinto muistuttaa, että rakennusalan käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta rakennuspalvelujen myyntiin yksityishenkilöille eikä tavaroiden myyntiin. (Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus, 2011; Tannila & Auranen 2011, 21–22.)



Kuvio 4. Arvonlisäverokäytäntö rakennusallalla ennen ja jälkeen verouudistuksen (Johansson 2011).

Kuviossa 4 on esitetty arvonlisäverotuksen normaali käytäntö ennen käännetyn arvonlisäveron voimaantulusta 1.4.2011. Vertailuna kuvassa 3 on myös uusi käännetty arvonlisäverokäytäntö, jota on alettu noudattamaan 1.4.2011 jälkeen. Käännetyn arvonlisäveron ketju alkaa samalla tavalla kuin aikaisemmin. Kauppa myy tavaraa aliurakoitsijalle ja laskuttaa samalla arvonlisäveroa 23 %. Rakennusalan käännetty verovelvollisuus vaikuttaa, kun aliurakoitsija myy palveluitaan pääurakoitsijalle, eli tässä tapauksessa Skanska Oy:lle. Tällöin aliurakoitsija laskuttaa pääurakoitsijaa ilman veroa, viitaten AVL 8 c §:ään. Ketju etenee tämän jälkeen kuten aikaisemminkin, jolloin pääurakoitsija myy rakentamispalveluitaan kiinteistön omistajalle laskuttaen arvonlisäveron 23 %.

Tannilan ja Aurasen mukaan myyjä on velvollinen antamaan ostajalle laskun, vaikka ostaja olisikin veronmaksuvelvollinen. Jos rakentamispalvelun myyntiin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta, laskussa ei tule olla verokantaa, eikä veron määrää. Ostajan tulee itse laskea veron määrä laskun suuruuden perusteella. Laskulla tulee olla myös näkyvissä ostajan arvonlisäverotunniste eli suomalaisella ostajalla y-tunnus ja tieto ostajan veronmaksuvelvollisuudesta. Kun laaditaan veroton lasku, tulee laskusta käydä ilmi verottomuuden peruste. Rakentamispalveluiden verottomuuden peruste voidaan ilmaista laskussa viittaamalla ALV 8 c §:ään. Mikäli lasku on virheellinen, tulee

ostajan vaatia uusi, korjattu lasku myyjältä. Jos ostaja maksaa myyjälle virheellisesti verollisen kauppahinnan, maksaa ostaja käytännössä arvonlisäveron verran ylihintaa. Ostaja on tästä huolimatta velvollinen ilmoittamaan käännetyin veron ostostaan. (Tannila & Auranen 2011, 78–79.)

4.4 Mikä on rakentamispalvelua?

Kuten aikaisemmin opinnäytetyössäni on käynyt ilmi, rakentamispalveluilla tarkoitetaan kiinteistöön kohdistuvia rakennus- ja korjaustöitä, työhön liittyvää suunnittelua ja valvontaa sekä työn yhteydessä asennettavaa tavarantoimittajan luovutusta. Tannilan ja Aurasen (2011, 23–24) mukaan käännettyä verovelvollisuutta sovellettaessa rakentamispalveluina pidetään vain arvonlisäverolain 31 § 3 momentin määrittelemiä varsinaisia rakentamispalveluita, joihin ei kuulu esimerkiksi rakennusten suunnittelu- ja valvontapalvelut. Äärilä (2010, 376–377) puolestaan listaa, että rakentamispalveluina pidetään muun muassa seuraavia palveluita:

- Pohjatöitä
- Kaikentyyppisten rakennusten rakentaminen ja rakennelmien rakentaminen, korjausrakentaminen, perusparannus- ja entisöintityöt
- Rakennusasennustyöt (sähköasennukset, eristystyöt, LVI-asennukset)
- Rakentamisen viimeistelytyöt (rakennuspuusepänasennukset, lattiat ja seinien päällystys, maalaus ja lasitus)
- Rakennuskoneiden vuokraus käyttäjiin
- Työvoiman vuokraus rakentamispalveluita varten.

Voidaan huomata, että rakennuspalveluiden rajanveto on hyvin tarkkaa kun sovelletaan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. Äärilä (2010, 377) huomioi myös palvelut, joihin ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta. Näitä ovat muun muassa seuraavat palvelut:

- Viheralueiden istutus ja hoito
- Kiinteistönhoitopalvelut
- Arkkitehtipalvelut, rakennuskonsultointi, projektinjohto
- Rakennuskoneiden vuokraus ilman kuljettajaa.

Tannila ja Auranen painottavat, että käännetty verovelvollisuus ei koske tavarantoimittajan myyntiä. Jos rakentamispalvelun yhteydessä asennetaan myös materiaaleja, katsotaan että kyse on kokonaisuudesta, jolloin se on rakennuspalvelun myyntiä. Asennuksen määrä vaikuttaa sovellettavaan verokäytäntöön. Jos kyseessä on kattava asennus- ja liitännäistyö, kuten ikkunoiden asennus, toimitus katsotaan palvelun myynniksi. Jos esimerkiksi

myydään jääkaappi niin, että asentaja liittää koneen, kyseessä on tavaran myynti. Näin ollen verovelvollisuuden tulkinta voi olla joskus hankalaa. (Tannila & Auranen 2011, 24–25.)

Tannilan ja Aurasen mukaan rakentamispalvelun tulee kohdistua kiinteistöön, ollakseen rakentamispalvelua. Verohallinnon ohjeen mukaan arvonlisäverolain 28 §:ssä on määriteltä kiinteistö, jolla tarkoitetaan maa-aluetta, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa tai yhdistelmää. Jotta käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan, kiinteistöjen tulee olla pysyviä, eikä näin ollen niitä ole tarkoitettu siirrettäviksi tai tilapäisiksi. Tannila ja Auranen muistuttavat, että rakennuksessa tulee olla seinät, katto ja kiinteät perustukset, ollakseen rakennus. Arvonlisäverotuksessa kiinteistöiksi katsotaan myös rakennukset, joissa ei ole maapohjaa. Tannila ja Auranen painottavat, että kiinteistön toimintaa palvelevat koneet ja laitteet eivät kuulu kiinteistöön. Kuitenkin kiinteistöä hyödyttävät laitteet katsotaan kuuluvan kiinteistöön. Tällaisia ovat esimerkiksi valvonta- ja hälytyslaitteet sekä hissit. (Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus 1.4.2011 alkaen, 2010; Tannila & Auranen 2011, 25–26.)

Skanska Oy:ssä rakennuspalvelujen käänteistä arvonlisäverotusta ei sovelleta kaikissa konsernin sisäisissä yrityksissä. Suomessa toimivassa Skanska Oy:ssä käännetyn arvonlisäveron piiriin kuuluvaa toimintaa harjoittavat Skanska Talonrakennus Oy, Skanska Infra Oy ja Skanska Asfaltti Oy. Skanska Rakennuskone Oy ei kuulu käännetyn arvonlisäverotuksen piiriin, sillä yritys vuokraa rakennuskoneita ilman kuljettajia. Tällöin käännetyn arvonlisäveron kriteerit eivät täyty.

4.5 Virheelliset menettelyt

Rakentamispalveluiden käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan hyvin laajasti, mikäli yhtiöllä katsotaan olevan vähänkin rakentamispalvelun myyntiä. Tämä tarkoittaa, että virheellisiä myyntiveloituksia tehdään paljon. Tulkintaongelmia voi tulla paljon, mitä pidetään rakentamispalveluina ja mitä ei. Lisäksi sekä myyjän, että ostajan tulisi selvittää toistensa toimintaa, jotta virheellisiltä laskuilta vältyttäisiin. Tannila ja Auranen korostavat, että käännetty verovelvollisuus on pakottava säännös. Tällöin osapuolet eivät voi sopia keskenään, että laskutetaan varmuuden vuoksi verollisesti tai verottomasti. (Tannila & Auranen 2011, 87.)

Lähtökohtaisesti arvonlisäverotuksessa kaikki myynnit ovat arvonlisäverollisia, ellei toisin ole määritelty. Tällöin veroton myynti on poikkeus, jossa verottomuuden edellytykset tulee aina täyttyä. Jos verottomuuden edellytykset eivät täyty, myyjälle lankeaa jälkiverotusriski. Jos verotarkastaja toteaa, ettei kyse olekaan rakentamispalvelusta, veroton myynti muutetaan verolliseksi. Tämän seurauksena yhtiö joutuu maksamaan maksamatta olevan arvonlisäveron ja siitä johtuvat viivästysseuraukset. (Tannila & Auranen 2011, 88.)

Kun veroton myynti muutetaan virheellisyyden vuoksi verolliseksi, laskun määrään katsotaan sisältyvän jo arvonlisävero. Tällöin yhtiön tulisi laskuttaa puuttuva vero jälkikäteen asiakkaalta. Aina tämä ei ole helppoa, sillä jälkiverotusaika on arvonlisäverotuksessa kolme vuotta. Voi olla epävarmaa, saadaanko puuttuvaa arvonlisäveroa laskutettua enää asiakkaalta tai onko asiakasta enää edes olemassa. Urakkasopimukseen onkin hyvä merkitä maininta, että myyjällä on oikeus jälkikäteen laskuttaa puuttuva arvonlisävero virhetilanteiden tapahtuessa. Tannila ja Auranen muistuttavat, että mikäli palvelun laadusta tai ostajan toiminnasta on epävarmuutta, myyntilasku kannattaa laatia verollisena. (Tannila & Auranen 2011, 88–89.)

Mikäli rakentamispalvelusta laskutetaan virheellisesti verollisella laskulla, ostaja kirjaa ostolaskun normaalina ostovähennyksenä, jolloin yhtiöltä jää käännetty vero tilittämättä valtiolle. Yhtiö ei voi kirjata kahta vähennystä samasta ostosta, joten vähennystä ei saa tehdä virheellisen verollisen ostolaskun perusteella. Tällaisessa tilanteessa ostaja maksaa käytännössä ostamastaan palvelusta arvonlisäveron verran ylihintaa myyjälle. Ostaja voi yrittää jälkikäteen vaatia myyjää palauttamaan veron, mutta käytännössä tämä voi olla haastavaa. Voi olla, että veroa on mahdotonta saada takaisin, jos myyjää ei ole enää olemassa tai kauppahinnan suuruus ei ole yksiselitteinen. Urakkasopimukseen onkin hyvä mainita, että myyjä on velvollinen palauttamaan virheellisesti laskuttamansa arvonlisäveron ostajalle. (Tannila & Auranen 2011, 89–90.)

5 Tutkimusympäristö

5.1 Skanska Oy

Opinnäytetyöni tutkimuskohteena on Skanska Oy, joka kuuluu Skanska-konserniin. Skanska Oy toimii Suomessa ja Virossa, missä se tuottaa rakentamispalveluita. Rakentamispalveluihin kuuluvat talonrakentaminen, talotekniikkapalvelut sekä maa- ja ympäristörakentaminen. Suomessa Skanskan toimintaan sisältyvät rakentamispalvelut, elinkaarihankkeet sekä asuntojen ja toimitilojen projektikehitys. Skanska Talonrakennus Oy huolehtii Suomessa talonrakentamisesta ja talotekniikkapalveluista. Maa- ja ympäristörakentamisesta vastaavat Skanska Asfaltti Oy ja Skanska Infra Oy. Skanska Kodit hoitavat asuntojen projektikehitystä, joka on yhteispohjoismainen yksikkö. Toimitilojen projektikehityksestä huolehtii Skanska Commercial Development Finland Oy. Skanska Infrastructure Development on erikoistunut julkisen ja yksityisen sektorin elinkaarihankkeisiin, joita Suomessa ovat Tieyhtiö Nelostie ja Tieyhtiö Ykköstie. (Skanska Suomessa ja Virossa. 2012.)

Suomen ja Viron toimintojen yhteenlaskettu liikevaihto oli vuonna 2011 noin miljardi euroa. Henkilöstöä Skanska Oy:ssä on noin 3 360, joista Suomessa työskentelee noin 3 050. (Skanska Suomessa ja Virossa. 2012.) Suomessa Skanska Oy:n pääkonttori sijaitsee keskeisellä paikalla Helsingissä, Mannerheimintien varrella. Yrityksen toimitusjohtajana toimii Kenneth Nilsson. Opinnäytetyöni tarkoituksena on tutkia, kuinka käännetty arvonlisäverotus on toteutunut Skanska Oy:ssä ja onko se tuonut mukanaan ongelmia. Lisäksi tarkastelen käännetyin arvonlisäveron tuomia muutoksia yrityksessä.

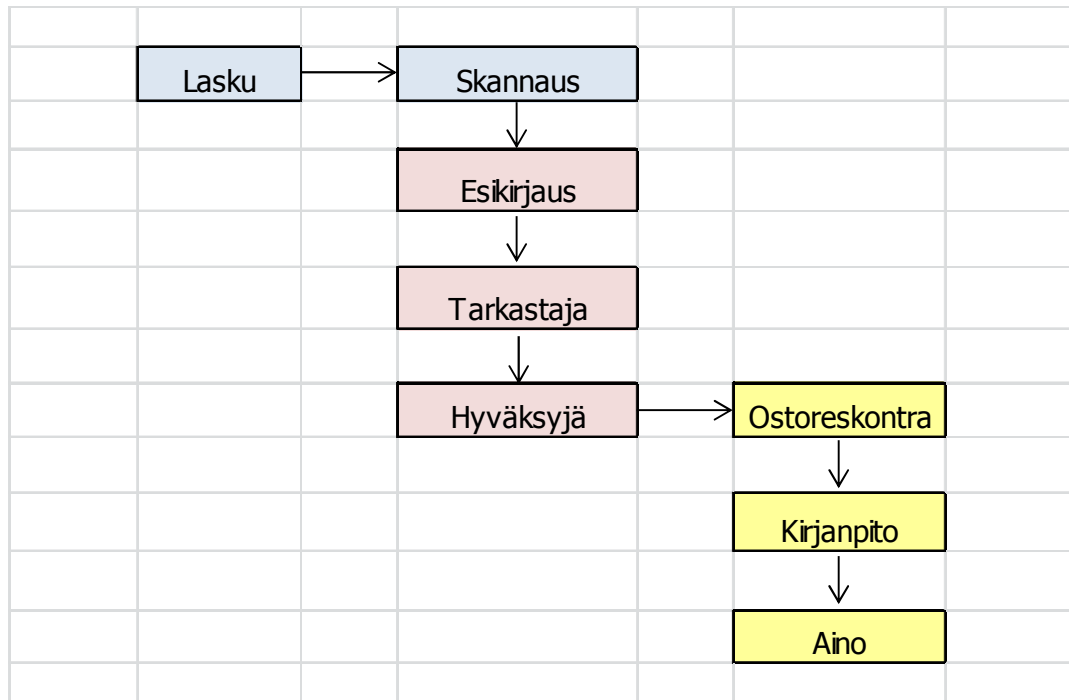
5.2 Skanska-konserni

Skanska on yksi maailman johtavista projektikehitys- ja rakentamispalveluita tuottavista yrityksistä (Tietoa Skanskasta). Se perustettiin vuonna 1887 Etelä-Ruotsissa ja on yksi vanhimmista ja menestyneimmistä rakennusyrityksistä. Yritys toimi aiemmin nimellä Skånska Cemetgjuteriet, mutta otti käyttöönsä uuden nimen Skanska vuonna 1987, joka oli jo vakiintunut kansainvälisesti. Suomeen Skanska perusti ensimmäisen haarakonttorin vuonna 1917. Nykyinen Suomen ja Viron toiminnoista vastaava Skanska Oy perustettiin vuonna 1994. (Historiamme. 2008.)

Skanska-konserni kuuluu maailman kymmenen suurimman rakennusyhtiön joukkoon. Henkilöstöä koko konsernissa onkin noin 52 000. Skanska-konserni toimii Euroopassa, Yhdysvalloissa ja Latinalaisessa Amerikassa. Konsernin emoyhtiö Skanska AB on listattu Tukholman pörssiin ja sen liikevaihto oli vuonna 2011 yli 13 miljardia euroa. Skanska on jakautunut neljään toimialaan, jotka ovat rakentamispalvelut sekä toimitilojen, infrastruktuurin ja asuntojen projektikehitys. (Skanska-konserni. 2012) Toiminnassaan Skanska on ottanut edelläkävijän roolin vastuullisuudessa ja alan kehityksen suunnan näyttäjänä. Skanska edellyttää myös alihankkijoiltaan vastuullista liiketoimintaa ja sitoutumista niiden periaatteisiin. (Vastuullisuus) Skanska on saanut paljon palkittua osaamista työturvallisuudesta ja -hyvinvoinnista, laadusta ja vastuun kantamisesta ympäristöstä (Palkittua osaamista).

5.3 Laskutus- ja hankintakäytännöt Skanska Oy:ssä

Skanska Oy:ssä laskutuksesta vastaa reskontraosasto, johon kuuluvat myynti- ja osto-reskontra. Reskontraosasto on osa talouden organisaatiota, johon kuuluvat reskontran lisäksi laskutus, varainhallinto, kirjanpito ja taloushallinnon järjestelmät. Ostolaskut kirjataan, tarkastetaan ja hyväksytään räätälöidyssä Oracle EFH-järjestelmässä. Myyntilaskut tehdään tulevaisuudessa käyttäen Skanskan Aino-järjestelmää. Nykyisin noin puolet myyntilaskuista tehdään Aino-järjestelmässä ja puolet Oracle-järjestelmässä. On erittäin tärkeää, että kaikissa laskuissa on oikea projektinumero, jonka avulla laskut voidaan kohdentaa oikeille projekteille ja kustannuspaikoille.



Kuvio 5. Ostolaskun käsittely Skanska Oy:ssä.

Kuviossa 5 on kuvattu ostolaskun käsittely Skanska Oy:ssä. Kun yritys saa laskun, se skannautuu Itellassa sähköiseen muotoon. Tämän jälkeen esikirjaaja kirjaa laskun oikealle tilille ja projektille. Projekteille kuuluvissa ostolaskuissa kierto etenee esikirjaajalta tarkastajalle, joka on usein projektin vastaava mestari. Tarkastajalta kierto etenee jälleen hyväksyjälle, joka on projektin työpäällikkö. Jos lasku on kirjattu väärin, se palautetaan esikirjaajalle ja kierto lähtee uudelleen käyntiin. Laskujen tarkastajalla on vastuu laskun sisällöstä ja sen oikeellisuudesta, kuten hinnoista, määristä ja oikeista projektinumeroista. Hyväksyjä puolestaan huolehtii maksukelpoisuudesta. Laskuja ei voi koskaan tarkastaa ja hyväksyä sama henkilö. Näin ehkäistään mahdolliset väärinkäyttötapaukset yrityksessä. Kun lasku on hyväksytty, se tallentuu ostoreskontraan. Ostoreskontrasta laskun tiedot menevät kirjanpitoon ja Ainoon.

Vuoden 2012 aikana talousosastolla eletään suurten muutosten aikaa. Laskujen tarkastus- ja hyväksymisjärjestelmä Oracle EFH korvataan uudella Basswaren toimittamalla Oiva-järjestelmällä, joka on tarkoitus ottaa käyttöön koko Skanska Oy:ssä syksyllä 2012. Oiva-järjestelmässä toistuvuuslaskujen, kuten vuokrien käsittely muuttuu helpommaksi, kun järjestelmään voidaan syöttää tiedot siitä, että tietty laskuttaja laskuttaa toistuvasti samalta projektinumerolta. Myös paperilaskujen määrän odotetaan pienenävän. Suurin muutos Oiva-järjestelmässä on niin sanottu 2-way matching, jossa

laskuja verrataan hankintajärjestelmän tilauksiin sovittaen ne yhteen. Tällöin muun muassa käännetyt arvonlisäveron kirjaaminen hoituu tulevaisuudessa itsestään, kun laskua verrataan tehtyyn sopimukseen. Myöhemmin on tarkoitus ottaa käyttöön sovel-
lus, jolla pystytään tarkastamaan ja hyväksymään laskut myös matkapuhelimen väli-
tyksellä.

Skanska Oy:ssä hankinnoista vastaa hankintayksikkö, Nordic Procurement Unit. Skanska Oy:ssä on käytössä kaksi hankintajärjestelmää, HanSka ja EnSka. EnSka-hankintajärjestelmällä tehdään materiaalihankinnat ja sitä käytetään pääosin työmailla. HanSka-hankintajärjestelmällä tehdään materiaalitilauksia sekä yrityksen kausi- ja ali-urakointisopimuksia. Lisäksi sillä laaditaan tarjouspyynnöt, urakkasopimukset ja hankin-
tasuunnitelmat. HanSka-järjestelmää käyttävät hankinta-osastolla työskentelevät hen-
kilöt. Vuoden 2012 aikana uusi hankintajärjestelmä HanSka2 on tarkoitus ottaa koko-
naisuudessa käyttöön korvaten HanSka ja EnSka- järjestelmät. HanSka2 on asteittain
otettu jo käyttöön.

6 Tutkimus käännetyistä arvonlisäverosta Skanska Oy:ssä

6.1 Tutkimusmenetelmät

Pääpaino tutkimuksessani on kvalitatiivisella eli laadullisella tutkimuksella. Kvalitatiivi-
nen tutkimus on luonteeltaan kokonaisvaltaista tiedonhankintaa, jossa aineisto kootaan
todellisissa tilanteissa. Kohdejoukko valitaan tarkoituksenmukaisesti ja tutkimuksessa
suositaan metodeja, joissa tutkittavien näkökulmat pääsevät esille. Laadullinen tutki-
mus toteutetaan usein joustavasti ja suunnitelmia voidaan muuttaa olosuhteiden mu-
kaisesti. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa tapauksia käsitellään ainutlaatuisina ja aineisto
tulkitaan sen mukaisesti. (Hirsjärvi & Remes & Sajavaara 2004, 155.)

Toteutin työssäni kvalitatiivisen tutkimuksen teemahaastattelujen avulla. Teemahaas-
tattelu eli puolistrukturoitu haastattelu ottaa huomioon ihmisten tulkinnat asioista ja
heidän asioille antamansa merkitykset syntyvät vuorovaikutuksessa. Teemahaastattelu
on puolistrukturoitu menetelmä, sillä haastattelun aihepiirit, teema-alueet, ovat kaikille
samat. (Hirsjärvi & Hurme 2001, 48.) Teemahaastattelu sopi mielestäni parhaiten tut-

kimusmenetelmäksi, sillä halusin saada syvällisesti esiin haastateltavien mielipiteet eri aihepiireittäin. Mielestäni teemahaastattelu antaa siihen parhaimman keinon.

Kvalitatiivisen tutkimuksen lisäksi halusin tutkia kohdeyrityksen ostolaskujen kirjausvirheitä käyttämällä kvantitatiivista tutkimusta. Kvantitatiivisessa tutkimuksessa havaintoaineisto soveltuu määrälliseen, numeraaliseen mittaamiseen. Muuttujat muodostetaan usein taulukkomuotoon ja aineisto saatetaan tilastollisesti käsiteltävään muotoon. (Hirsjärvi ym. 2004, 131.) Kvantitatiivista tutkimusta kutsutaankin määrälliseksi tutkimukseksi. Tutkimuksessani käytin valmiiksi kerättyä tietoa virheellisistä laskukirjauksista. Virhekirjaukset olivat koottu pivot-muotoon Excel-tilukkeen. Tutkin taulukosta määrälliset kirjausvirheet ja vertasin muutoksia eri kuukausien välillä.

6.2 Tutkimuksen toteutus

6.2.1 Tutkimusprosessi

Tutkin käännetyin arvonlisäveron toteutumista Skanska Oy:ssä teemahaastattelujen avulla, jotka olivat kohdennettu Skanska Oy:n Helsingin yksikön eri osastojen työntekijöille. Haastattelin yhteensä viittä henkilöä. Talousosastolta haastattelin palvelukeskukseen päällikköä Eeva Jeskasta ja ostoreskontrapäällikköä Pirjo Laaksosta. Hankintaosastolta haastattelin projektipäällikköä Ari Salakkaa ja alueen hankintapäällikköä Riku Kolhosta. Lisäksi haastattelin Skanska Oy:n veroasiantuntijaa Henrik Johanssonia. Haastattelut suoritettiin aikavälillä 8.–15.3.2012.

Haastattelukysymyksiä oli talousosastolle 11 kappaletta ja hankintaosastolle sekä veroasiantuntijalle 9 kappaletta. Haastattelukysymykset oli jaettu teemoittain. Ensin kysyttiin yrityksessä tapahtuneita muutoksia käännetyin arvonlisäveron myötä. Toiseksi kysyttiin käännetyin arvonlisäveron tuomia ongelmia, haittoja ja hyötyjä yrityksessä. Tämän jälkeen haastateltavat saivat pohtia käännetyin arvonlisäveron toteutumista kaiken kaikkiaan Skanska oy:ssä. Lopuksi haastateltavat arvioivat käännetyin arvonlisäveron vaikutusta harmaan talouden torjuntaan. Haastattelukysymykset ovat liitteessä 1. Äänitin kaikki tekemäni haastattelut, jolloin haastattelujen purkaminen oli helpompaa.

Teemahaastattelujen lisäksi tutkin käännetyin arvonlisäveron piirissä olevien laskujen kirjausvirheitä ja niiden määrän muutoksia käyttöönoton jälkeen. Apuna käytin yrityksen Excel-taulukoita, johon oli kerätty valmiiksi tietoa kirjaamisvirheistä. Tarkastelin elokuuta 2011 ja vertasin laskujen kirjausvirheitä helmikuun 2012 kirjausvirheisiin.

6.2.2 Haastattelut

Käännetyistä arvonlisäverosta johtuvia muutoksia on palvelukeskuksen päällikön Eeva Jeskasen mukaan esiintynyt hyvin vähän talousosastolla. Hänen mukaansa on jouduttu perustamaan joitakin uusia tilejä ja rakentamaan tekninen tarkistusraportti, josta nähdään, että teknisesti kulutilit ja verotilit ovat oikein. Jeskasen mielestä muutokset ovat kuitenkin pääosin olleet hyvin vähäisiä. Myös ostoreskontrapäällikön Pirjo Laaksosen mukaan muutoksia talousosastolla ei ole ollut kovin paljon. Hänen mukaansa suurimmat muutokset ovat muodostuneet tarkemmasta laskujen tarkistamisesta ja alv-koodin ja oikean tilin muuttamisesta. Laaksosen mukaan käännetyin arvonlisäveron myötä laskuja on myös jouduttu palauttamaan toimittajille enemmän takaisin.

Projektipäällikkö Ari Salakan mukaan käännetyin arvonlisäveron tuomat muutokset hankintaosastolla ovat olleet lähinnä siirtymävaiheessa pidetyt koulutustilaisuudet ja valmistautuminen toimijoiden yhteydenottoihin ja tiedusteluihin. Lisäksi toimittajille lähetettiin muistutuskirje käännettyin arvonlisäverotukseen siirtymisestä. Salakan mukaan jälkeenpäin ei ole ollut suurempia muutoksia hankintaosastolla. Myös alueen hankintapäällikkö Riku Kolhosen mielestä hankintaprosessia ajatellen, käännetty arvonlisävero ei ole tuonut suuria muutoksia. Hankintajärjestelmiin rakennettiin niin sanottu rasti ominaisuus, jolla saadaan tilauksiin ja sopimuksiin käännetty arvonlisävero huomioitua oikein. Veroasiantuntija Henrik Johanssonin mukaan suurimmat muutokset hänen työssään olivat vuonna 2011 pidetyt 33 koulutustilaisuutta, jossa koulutettiin yli tuhat skanskalaista käännetyin arvonlisäveron käyttöön.

Palvelukeskuksen päällikön Eeva Jeskasen mukaan käännetty arvonlisävero on vaatinut lisätyötä talousosastolla. Uudet tilit on pitänyt perustaa manuaalisesti, sillä kirjanpitojärjestelmä ei tue toimintaa. Hänen mukaansa myös laskujen tarkistus on tuonut lisätyötä osastolla. Jeskasen mukaan karkeasti arvioituna käännetyin arvonlisäveron piirissä olevia ostolaskuja on kaikista ostolaskuista noin 50 %. Myös ostoreskontrapäällikkö

Laaksosen mielestä käännetty arvonlisävero on vaatinut lisätyötä talousosastolla. Jokainen on joutunut kouluttamaan itseään uudelleen toimintaan, kun kirjataan laskuja. Lisäksi lisätyötä on vaatinut laskujen tarkistaminen, kun tietoja on jouduttu muuttamaan. Laaksosen mukaan karkeasti arvioituna käännetyn arvonlisäveron piirissä olevia ostolaskuja on yli 30 % kaikista ostolaskuista.

Projektipäällikkö Salakan mukaan suurin käännetystä arvonlisäverosta johtuva lisätyö hankintaosastolla koostui suuresta koulutusrupeamasta. Lisäksi hankintaosaston työntekijät saivat muita syvemmän koulutuksen, jossa varauduttiin erilaisiin ongelmatilanteisiin. Alueen hankintapäällikkö Kolhosen mukaan hankintaosastolla suurin lisätyö on koostunut järjestelmämuutoksista, joihin on lisätty käännetty arvonlisäveron vaativa kohta. Lisäksi lisätyötä on aiheuttanut toimittajien opastus ja neuvonta. Veroasiantuntija Johanssonin mukaan häneen kohdistuva lisätyö koostui käännetyn arvonlisäveron koulutuksista, jotka hän järjesti. Koulutukset vaativat häneltä rajun ajankäytön alkuvuonna 2011. Käännetyn arvonlisäveron käyttöönoton jälkeen Johanssonin mukaan uudistus ei ole juurikaan vaatinut lisätyötä.

Käännetystä arvonlisäverosta johtuvia ongelmia Jeskasen mukaan ei ole juuri esiintynyt talousosastolla. Sen sijaan Laaksosen mukaan talousosastolla ongelmia ovat tuottaneet laskujen edestakaisin lähettely, kun ei ole ollut varmuutta kuuluuko lasku käännetyn arvonlisäveron piiriin. Hänen mukaansa ongelmia tuottavat myös virheelliset laskujen kirjaukset ja niiden tarkistaminen. Salakan mukaan hankintaosastolla ei ole ilmennyt käännetystä arvonlisäverosta johtuvia ongelmia. Hänen mukaansa prosessi on ollut odotettua helpompi. Myös Kolhosen mukaan käännetystä arvonlisäverosta ei ole ollut ongelmia hankintaosastolla. Veroasiantuntija Johansson ei osannut arvioida käännetystä arvonlisäverosta johtuvia ongelmia. Hänen mukaansa mahdolliset ongelmat selviävät vasta verotarkastuksen jälkeen.

Käännetystä arvonlisäverosta johtuvia hyötyjä ja haittoja oli vaikea arvioida. Jeskasen mielestä käännetystä arvonlisäverosta ei ole Skanska Oy:lle hyötyä. Toisaalta hänen mukaan siitä ei ole ollut suurta haittaakaan, ainoastaan pieni lisätyön määrä. Jeskanen ei osannut arvioida virheellisten laskujen määrää, jotka tulevat yritykseen. Hänen mukaansa talousosastolla luotetaan laskun tietojen oikeellisuuteen, sillä laskujärjestelmä ei ole yhteydessä hankintajärjestelmään. Laaksosen mielestä käännetystä

arvonlisäverosta ei ole myöskään mitään hyötyä Skanska Oy:lle. Haittoina hänen mukaansa on lisääntynyt tarkistustyö. Laaksosen mielestä virheellisten laskujen määrä on vähentynyt. Hän painottaa, että talousosaston tulee pystyä luottaa laskujen tietoihin ja niiden oikeellisuuteen, sillä talousosasto ei pysty kontrolloimaan onko palvelu todella käännettyä.

Projektipäällikkö Salakan mukaan käännetystä arvonlisäverosta ei ole juurikaan hyötyä yritykselle. Skanska tukee harmaan talouden torjuntaa ja ainut hyöty on ehkä parempi luottamus pieniin toimittajiin, joita ei tunneta hyvin ja jotka valitaan urakoihin toisinaan nopealla aikataululla. Salakan mukaan havaittuja haittoja käännetystä arvonlisäverosta ei ole ollut, lukuun ottamatta pientä lisätyötä laskujen käsittelyssä ja toimittajien yhteydenotoissa. Hankintapäällikkö Kolhosen mukaan käännetyn arvonlisäveron käyttö tukee Skanska Oy:n Code of Conductia ja yrityksen strategiaa. Varsinaisia hyötyjä tai haittoja hän ei osaa nimetä. Veroasiantuntija Johanssonin mukaan on hieman aikaista sanoa hyötyjä, mutta hänen mielestään niitä ei juuri ole. Haittoina Johansson nimesi käännetystä arvonlisäverosta seuranneen hämmingin, kun suuri joukko ihmisiä joutui muuttamaan käytäntöjään.

Käännetyn arvonlisäveron käyttö talousosastolla on Jeskasen ja Laaksosen mukaan selkeytynyt siirtymävaiheen jälkeen. Heidän mielestään toimittajat ovat oppineet hyvin, milloin on kyse käännetystä arvonlisäverosta. Lisäksi Laaksosen mukaan siirtymävaiheen jälkeen virheitä on ollut vähemmän laskuissa ja kirjauksissa. Salakan mukaan käännetyn arvonlisäveron käyttö on rutinoitunut ja epäselvät tilanteet ovat vähentyneet. Salakan mukaan käännetty arvonlisävero on myös selkeytynyt toimittajille. Kolhosen mielestä käännetyn arvonlisäveron käyttö on oppimisen jälkeen lähtenyt hyvin käyntiin. Toimittajat oppivat kerralla miten laskutetaan oikein. Veroasiantuntija Johanssonin mielestä käännetty arvonlisäveron käyttö ei ole selkeytynyt käyttöönoton jälkeen. Käyttö on edelleen epäselvää ja yksittäiset toimijat ovat kyselleet kuuluvatko he käännetyn piiriin. Kaikkien haastateltavien mielestä käännetyn arvonlisäveron käyttö on vakiintunut Skanska Oy:ssä.

Käännetty arvonlisävero on toteutunut Jeskasen mukaan kaiken kaikkiaan hyvin Skanska Oy:ssä. Haasteena on vielä hankintajärjestelmä, joka ei tue toimintaa niin hyvin kuin se voisi tukea. Tämän osalta on käynnissä projekti, jossa päästään pikkuhil-

jaa enemmän automaattitarkastukseen, kun lasku ja tilaus saadaan sovitettua niin, ettei tarkistusta tarvita. Myös muiden haastateltavien mielestä käännetty arvonlisävero on toteutunut kaiken kaikkiaan Skanska Oy:ssä hyvin.

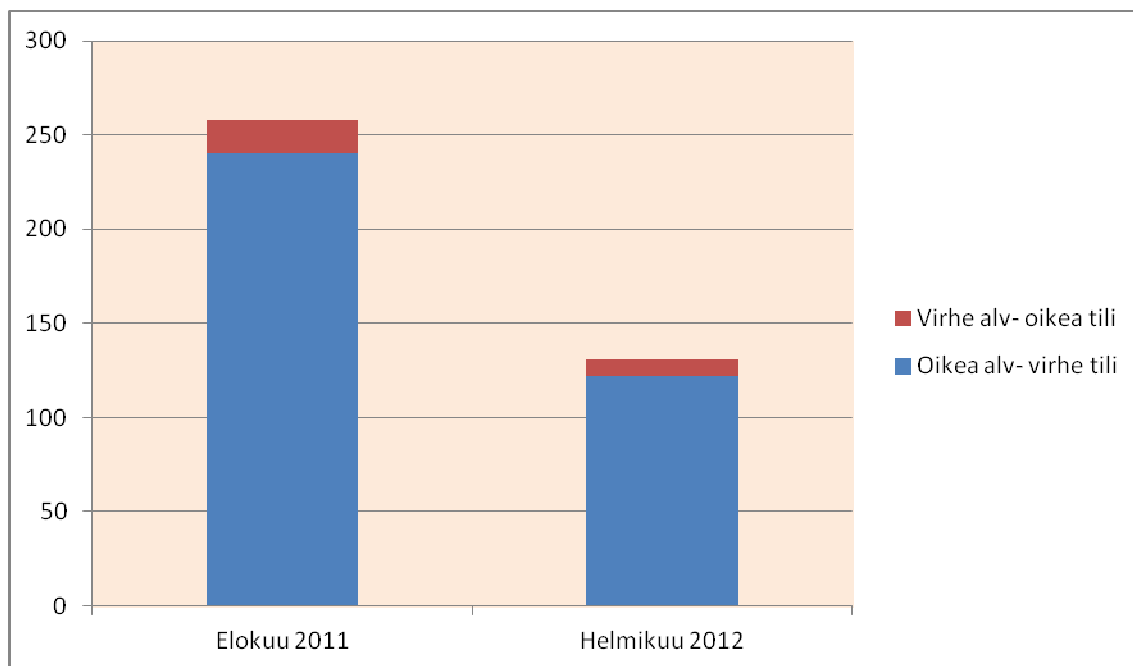
Käännetty arvonlisävero on Jeskasen mukaan onnistunut yleisesti hyvin tekniseltä kannalta. Hänen mukaansa yritykset ovat ymmärtäneet hyvin miten laskutetaan oikein. Laaksosen ei ymmärrä mitä hyötyä käännetystä arvonlisäverosta on. Hänen mukaansa se teettää vain lisätyötä yrityksille. Salakan mukaan suurilla yrityksillä ei ole käännetyn arvonlisäveron kanssa ongelmia. Sen sijaan pienet yritykset joutuvat miettimään käännetyn arvonlisäveron vaikutuksia esimerkiksi kassaan. Kolhosella puolestaan ei ole käännetystä arvonlisäverosta negatiivista sanottavaa. Myös Johanssonin mielestä suurilla rakennusliikkeillä ei ole ongelmia käännetyn arvonlisäveron kanssa. Hänen mukaansa rakentamispalvelujen myyjäksi asetettu kynnyks on liian alhainen. Käännetyn arvonlisäveron puitteissa toimitaan tietyllä tavalla, saaden verohyötyä, joka ei Johanssonin mukaan ole hyvän verojärjestelmän mukaista.

Harmaan talouden torjunta käännetyllä arvonlisäverotuksella jakoi haastateltavien mielipiteitä. Jeskasen mielestä käänteisellä arvonlisäverolla ei pystytä torjumaan harmaata taloutta kovinkaan hyvin, ainakaan pelkästään tällä järjestelmällä. Myös Laaksosen ja Johanssonin mielestä käännetyllä arvonlisäverolla ei pystytä torjumaan harmaata taloutta. Sen sijaan Kolhosen mukaan käännetty arvonlisävero auttaa torjumaan harmaata taloutta. Salakka arvioi, että käännetty arvonlisävero ei poista harmaata taloutta, mutta kaventaa sitä. Hän uskoo, että hämäriä, lain rajamailla toimivia yrityksiä saadaan heräteltyä ja toimimaan lain mukaan rehellisesti.

6.2.3 Virheiden osuus laskujen kirjauksessa

Haastattelujen lisäksi tutkin Skanska Talonrakennus Oy:n käännetyn arvonlisäveron piirissä olevien ostolaskujen kirjausvirheiden muutosta. Yrityksessä on koottu Excel-taulukko jokaiselta kuukaudelta, jossa ilmenee virheellisesti kirjatut ostolaskut. Taulukko on koottu pivot-muotoon, josta ilmenee yritys ja laskun numero, esikirjaaja sekä virheellinen tili tai alv-koodi, jota on käytetty. Tarkoitukseni oli tutkia mahdollisimman tuoretta tiedostoa käyttöönoton jälkeen eli huhtikuuta 2011, jolloin kirjausvirheitä on ollut luultavasti eniten. Olin ajatellut verrata tätä tiedostoa mahdollisimman uuteen

tiedostoon eli helmikuuhun 2012. Yrityksestä ei löytynyt kuitenkaan enää huhtikuun 2011 eikä toukokuun 2011 tiedostoja. Kesäkuu 2011 ja heinäkuu 2011 olivat yhdistetty samaan tiedostoon, joten tämä tiedosto ei ollut vertailukelpoinen helmikuun 2012 tiedoston kanssa. Lopulta päädyin vertailemaan elokuun 2011 virhekirjauksia helmikuun 2012 virhekirjauksiin. Kuviossa 6 on esitetty virhekirjauksien tulokset.



Kuvio 6. Ostolaskujen kirjausvirheet elokuussa 2011 ja helmikuussa 2012.

Tutkin aluksi elokuun 2011 tiedostoa, johon otin huomioon kirjaukset, joissa oli laitettu oikea alv-koodi, mutta virheellinen tili. Tällaisia kirjausvirheitä oli kaikkiaan 240 kappaletta. Seuraavaksi tutkin saman kuukauden kirjauksia niin, että esikirjaaja oli laittanut virheellisen alv-koodin, mutta oikean tilin. Tällaisia kirjausvirheitä ilmeni 18 kappaletta. Yhteensä elokuun virheellisiä kirjauksia oli siis 258 kappaletta. Elokuussa 2011 kaikkia käännetyn arvonlisäveron piirissä olevia laskukirjauksia oli 2 465 kappaletta. Virheiden osuus kaikista käännetyn arvonlisäveron sisältämistä laskuista oli siis 10,47 % elokuussa 2011.

Seuraavaksi tutkin helmikuun 2012 vastaavia lukuja. Otin tarkasteluun kirjaukset, joissa oli oikea alv-koodi, mutta väärä tili. Tällaisia kirjauksia oli 122 kappaletta. Tämän jälkeen tutkin saman kuukauden kirjaukset, joissa esikirjaaja oli laittanut virheellisen alv-koodin ja oikean tilin. Tällaisia kirjauksia oli yhteensä 9 kappaletta. Helmikuussa

2012 kirjausvirheitä oli yhteensä 131 kappaletta. Helmikuussa 2012 käännetyn arvonlisäveron piirissä olevia laskukirjauksia oli 3 600 kappaletta. Virheiden osuus näistä laskuista oli 3,64 % helmikuussa 2012.

Kirjausvirheitä tutkimalla selvisi, että virheet ovat selvästi vähentyneet. Kirjausvirheet ovat vähentyneet helmikuuhun 2012 lähes kolmannekseen elokuusta 2011. Tulos on erittäin hyvä näin lyhyellä aikavälillä.

6.3 Tutkimuksen tulokset

Haastatteluissa minua yllätti se, miten samaa mieltä haastateltavat käännetystä arvonlisäverosta olivat, vaikka he työskentelevätkin eri osastoilla. Haastatteluista kävi selvästi ilmi, että käännetty arvonlisävero on toteutunut hyvin Skanska Oy:ssä. Käännetyn arvonlisäveron järjestelmään haastateltavat olivat kuitenkin melko tyytymättömiä.

Olin odottanut, että käännetty arvonlisävero on tuonut mukanaan erilaisia ongelmia osastoille. Minun yllätykseksi suurempia ongelmia ei ole kuitenkaan esiintynyt, ja pienemmätkin ongelmat ovat vähentyneet käännetyn arvonlisän käytön myötä. Haastatteluissa kävi ilmi myös, että käännetyn arvonlisäveron käyttö on jo vakiintunut yrityksessä. Positiivisena yllätyksenä laskujen kirjausvirheet ovat vähentyneet kohdeyrityksessä hyvin paljon.

6.3.1 Käännetyn arvonlisäverotuksen tuomat muutokset

Haastattelun mukaan talousosastolla ei ole jouduttu tekemään suuria muutoksia käännetyn arvonlisäveron myötä. Suurimmat muutokset ovat syntyneet uusien tilien perustamisesta ja teknisen tarkistusportin luomisesta. Käyttöönoton jälkeen suurimmat muutokset ovat olleet laskujen tarkistamisessa, jossa täytyy muistaa valita oikea alv-koodi ja tili. Muutokset ovat talousosastolla olleet hyvin pieniä. Odotin, että käännetty arvonlisävero olisi vaatinut paljon erilaisia muutoksia, mutta näin ei selvästikään ole ollut. Talousosastolla lisätyötä on erityisesti vaatinut uusien tilien perustaminen ja laskujen tarkastus. Lisäksi jokainen on joutunut kouluttamaan itseään laskujen oikeaan kirjaamiseen.

Hankintaosastolla ja veroyksikössä ei myöskään koettu käännetyistä arvonlisäverosta koituneen suuria muutoksia. Veroyksikön muutokset koostuivat lähinnä skanskalaisten koulutuksista, joihin käytettiin paljon aikaa keväällä 2011. Myös hankintaosastolla suurimmiksi muutoksiksi ja lisätyöksi koettiin koulutuksien lisäksi järjestelmämuutokset hankintajärjestelmään. Lisäksi toimittajille lähetettiin muistutuskirje käännettyyn arvonlisäverotukseen siirtymisestä. Hankintajärjestelmään tehtiin niin sanottu rasti-ominaisuus, jonka tarkoituksena on helpottaa käännetyin arvonlisäveron käyttöä hankintoja tehtäessä. Veroyksikössä lisätyötä on vaatinut erityisesti monet koulutustilaisuuudet, jotka Skanska Oy:n veroasiantuntija on itse vetänyt.

Skanska Oy:ssä ei ole kaiken kaikkiaan tapahtunut niin suuria muutoksia käännetyin arvonlisäveron vuoksi, kun voisi kuvitella. Muutoksia ja lisätyötä ovat tuottaneet lähinnä lukuisat koulutustilaisuudet ja pienet järjestelmämuutokset. Erityistä huolellisuutta on tarvittu myös laskujen kirjaamisessa ja tarkastuksessa. Talousosastolla arvioitiin käännettyjen laskujen piiriin kuuluvia ostolaskuja olevan karkeasti noin 30–50 % kaikista ostolaskuista. Kaikkia ostolaskuja tulee yritykseen vuosittain noin 300 000 kappaletta. Tämä tarkoittaa siis, että käännetyin arvonlisäveron piirissä olevia ostolaskuja on vuosittain noin 90 000–150 000 kappaletta. Talousosastolla on siis hyvin tärkeää, että jokainen on opetellut kirjaamaan käännetyin arvonlisäveron vaatimat ostolaskut oikein.

6.3.2 Käännetyin arvonlisäverotuksen tuomat ongelmat, hyödyt ja haitat

Haastatteluista kävi ilmi, ettei käännetyistä arvonlisäverosta ole ollut ongelmia yritykselle. Ainoat havaitut ongelmat ovat olleet talousosastolla, jossa laskuja on jouduttu lähettämään edestakaisin, sillä ei ole ollut varmuutta ovatko laskut oikein. Hankintaosastolla on koettu, että käännetyin arvonlisäveron tuoma prosessi on ollut odotettua helpompaa ja sujunut oikein esimerkillisesti.

Kaikki haastateltavat olivat sitä mieltä, ettei käännetyistä arvonlisäverosta ole mitään hyötyä yritykselle. Toisaalta Skanska Oy haluaa tukea harmaan talouden torjuntaa ja käännetyin arvonlisäveron käyttö tukee yrityksen Code of Conductia ja strategiaa. Haastateltavat olivat myös sitä mieltä, ettei käännetyistä arvonlisäverosta ole suuria haittojakaan suurelle rakennusliikkeelle. Ainoat haitat ovat lisääntynyt laskujen tarkistustyö, joka on kuitenkin yrityksen mittapuulla melko vähäinen haitta.

Käännetystä arvonlisäverosta ei ole juurikaan koitunut yritykselle ongelmia eikä haittoja. Toisaalta hyötyjäkään ei ole syntynyt. Tutkimuksen perusteella suuria ongelmia ei ole syntynyt, sillä käännettyyn arvonlisäverotukseen on valmistauduttu yrityksessä hyvin. Ennen käännetyn arvonlisäveron voimaantulusta, yrityksessä koulutettiin yli tuhat skanskalaista käännettyyn arvonlisäveroon. Järjestelmämuutokset tehtiin myös hyvissä ajoin ja ne esiteltiin koulutuksissa. Toimittajille lähetettiin lisäksi muistutuskirje käännetystä arvonlisäverotuksesta ja oikeasta laskutuksesta. Haastatteluista käy ilmi, että hyvä valmistautuminen ja tiedotus ovat olleet hyödyksi yritykselle ja näin välttytty suuremmilta ongelmilta.

6.3.3 Käännetyn arvonlisäverotuksen toteutuminen Skanska Oy:ssä

Neljä haastateltavaa viidestä arvioi, että käännetyn arvonlisäveron käyttö on selkeytynyt yrityksessä siirtymävaiheen jälkeen. Veroasiantuntija oli ainoastaan tästä eri mieltä, joka voi selittyä sillä, että hän on eniten tekemisissä käännetystä arvonlisäverosta koituvien haasteiden ja kyselyiden ristitulella. Kaikki haastateltavat olivat kuitenkin samaa mieltä, että käännetyn arvonlisäveron käyttö on jo vakiintunut yrityksessä. Päivittäiset käännettyyn arvonlisäveroon liittyvät työt ovat rutinoituneet ja onnistuvat jo luontevasti. Veroasiantuntijalle tulee vastaan erityisiä ja haastavia tilanteita, joita on kuitenkin suhteellisen vähän. Haastateltavien mielestä epäselvät laskut ja virheelliset kirjaukset ovat vähentyneet selvästi siirtymävaiheen jälkeen. Lisäksi toimittajat ovat oppineet hyvin, mistä käännetyssä arvonlisäverossa on kysymys.

Kaikkien haastateltavien mukaan käännetty arvonlisävero on toteutunut Skanska Oy:ssä hyvin. Tämä mielikuva on syntynyt vähäisten muutoksien ja ongelmien myötä. Käännetyn arvonlisäveron siirtymävaihe huhtikuussa 2011 sujui hyvin, ja koko prosessi on onnistunut odotettua paremmin. Yritys valmistautui toimittajien suureen puhelintulvaan siirtymävaiheen jälkeen. Yhteydenottoja tuli kuitenkin odotettua paljon vähemmän ja käännettyyn arvonlisäveroon siirtyminen onkin ollut positiivinen yllätys. Erityisesti hyvä valmistautuminen käännettyyn arvonlisäveroon on tutkimuksen perusteella vaikuttanut hyvään toteutumiseen.

6.3.4 Harmaan talouden torjuminen käännetyllä arvonlisäverotuksella

Käännetyt arvonlisäveron onnistuminen yleisesti jakoi haastateltavien mielipiteitä. Yhdellä haastateltavista ei ollut mitään negatiivista sanottavaa käännetyistä arvonlisäveroista. Kaksi viidestä oli sitä mieltä, että suurilla rakennusliikkeillä ei ole ongelmaa käännetyt arvonlisäveron kanssa, mutta pienillä yrityksillä se voi olla haasteellinen ja vaikutukset voivat näkyä niiden kassassa. Lisäksi toisen haastateltavan mukaan rakentamispalveluiden myyjäksi asetettu kynnys on liian alhainen. Yksi haastateltavista oli sitä mieltä, että käännetty arvonlisävero on onnistunut teknisesti hyvin. Yritykset ovat ymmärtäneet hyvin mistä on kyse ja kuinka laskutetaan oikein. Yhden haastateltavan mielestä käännetyistä arvonlisäveroista ei ole mitään hyötyä, vaan pikemminkin haittaa työllistää ihmisiä.

Kolme viidestä haastateltavasta oli sitä mieltä, että käännetyllä arvonlisäverolla ei pystytäkään torjumaan harmaata taloutta. Yksi heistä lisäsi, ettei ainakaan pelkästään tällä järjestelmällä, vaan se tarvitsisi tuekseen toisen järjestelmän. Kaksi viidestä haastateltavista uskoi käännetyt arvonlisäveron auttavan harmaan talouden torjunnassa. Toinen heistä uskoi, että hämäriä, lain rajamailla toimivia yrityksiä saadaan heräteltyä ja toimimaan lain mukaan rehellisesti.

Haastattelujen perusteella arvioin, ettei käännetty arvonlisävero riitä yksin torjumaan harmaata taloutta. Se varmasti osaltaan kaventaa sitä, mutta en usko, että tarpeeksi. Harmaa talous esiintyy yleisesti pienillä rakennustyömailla, jossa voi olla vain pimeästi palkattua työvoimaa. Tällöin työmaan toiminta on niin sanotusti harmaata, eikä joudu kosketuksiin käännetyt arvonlisäveron kanssa lainkaan. Käännetty arvonlisävero ei myöskään poista kuittikauppaa. Uskon, että käännetty arvonlisävero poistaa osittain harmaata taloutta, mutta luulen myös, että se avaa uusia väyliä toimia laittomasti.

6.3.5 Muutos virhekirjauksissa

Tutkin haastattelujen lisäksi käännetyt arvonlisäveron piirissä olevien ostolaskujen virheellisiä kirjausmuutoksia ja niiden vähenemistä. Tutkimuksesta kävi ilmi, että kaiken kaikkiaan elokuussa 2011 virhekirjauksia ilmeni 258 kappaletta kaikista 2 465 laskusta. Helmikuussa 2012 kirjausvirheitä esiintyi yhteensä enää vain 131 kappaletta kaikista 3

600 laskusta. Virheiden osuus elokuussa 2011 oli siis 10,47 % ja helmikuussa enää 3,64 % kaikista laskuista. Kirjausvirheet ovat kaiken kaikkiaan vähentyneet elokuusta 2011 helmikuuhun 2012 miltei kolmannekseen. Muutos on erinomainen näin lyhyellä aikavälillä. Uskon, että muutos olisi ollut suurempi, jos helmikuuta 2012 olisi verrattu käyttöönoton jälkeiseen kuukauteen huhtikuuhun 2011, jolloin virheellisiä kirjauksia olisi todennäköisesti ollut eniten.

Tutkimuksen perusteella kirjausvirheiden vähenemisen syynä on esikirjaajien ja tarkastajien hyvä valveutuneisuus. He ovat olleet yhä huolellisempia käännetyn arvonlisäveron vaatimissa toimenpiteissä. Esikirjaajien ja tarkastajien työ on vakiintunut käännetyn arvonlisäveron vaatimissa ostolaskuissa, sillä niitä kirjataan päivittäin jopa satoja. Lisäksi esikirjaajat ovat jatkuvasti kouluttaneet itseänsä käännetyn arvonlisäveron vaatimissa toimenpiteissä.

7 Lopuksi

7.1 Yhteenveto tutkimustuloksista ja johtopäätökset

Tutkimuksestani ilmeni, että käännetty arvonlisävero on toteutunut Skanska Oy:ssä kaiken kaikkiaan todella hyvin. Tutkimuksen tulosta vahvistivat haastattelijoiden kokemukset käännetystä arvonlisäverosta ja kirjausvirheiden selkeä vähentyminen käännetyn arvonlisäveron käyttöönoton jälkeen. Käännetystä arvonlisäverosta johtuvat muutokset talous-, hankinta ja veroyksikössä ovat olleet jälkeinpäin ajateltuna hyvin pieniä. Muutokset ovat koostuneet pääasiassa pienistä järjestelmämuutoksista ja lukuisista koulutustilaisuuksista, jotka liittyvät käännettyyn arvonlisäveroon. Erityishuomiota on vaatinut laskujen kirjaus ja tarkastus.

Käännetty arvonlisäverotus ei ole tuonut mukanaan suurempia ongelmia Skanska Oy:ssä. Haastateltavien mukaan mahdollisiin ongelmiin varauduttiin hyvin kouluttamalla ihmisiä ongelmallisiin tilanteisiin ajoissa. Hankinta- ja veroyksikössä oltiin varauduttu muun muassa toimittajien kyselytulvaan koskien käännettyä arvonlisäveroa. Käännetyn arvonlisäveron käyttöönoton jälkeen toimittajien kyselyitä tuli kuitenkin todella vähän. Suurimmat koetut ongelmat koostuivat lisätyön määrästä, joka johtuu laskujen huolelli-

semmasta esikirjaamisesta ja tarkistuksesta. Ennen käännetyin arvonlisäveron voimaanastumista resursseja veivät lukuisat koulutukset, kun työntekijöitä koulutettiin uuteen toimintamalliin. Käännetyistä arvonlisäverosta ei näyttäisi olevan varsinaista hyötyä tai haittaa Skanska Oy:lle. Käännetyin arvonlisäveron noudattaminen tukee Skanska Oy:n Code of Conductia ja torjuntaa harmaata taloutta vastaan.

Käännetyin arvonlisäveron käyttö on selkeästi vakiintunut kohdeyrityksessä näinkin lyhyessä ajassa. Tämä havainto tukee käännetyin arvonlisäveron onnistumista yrityksessä. Käännetyin arvonlisäveron piirissä olevien ostolaskujen kirjaaminen on myös selkeästi vähentynyt käyttöönoton jälkeen. Tämä johtuu mielestäni erityisesti esikirjaajien ja tarkistajien huolellisuudesta ja rutinoituneesta työtavasta. Yrityksessä jokainen on koulutautunut käännettyin arvonlisäveroon ja sen vaatimiin toimintatapoihin hyvin. Myös kesätyöntekijät on opastettu oikeisiin toimintatapoihin heti. Mielestäni on tärkeää, että käännetyin arvonlisäveron koulutuksia järjestetään edelleen, jolloin myös uudet työntekijät oppivat heti käännetyin arvonlisäverojärjestelmän ja sen vaatimat toimenpiteet. Tällöin vältetään turhilta ongelmilta ja virheiltä.

Käännetty arvonlisäverotus on vaatinut käyttöönoton jälkeen yritykseltä paljon vähemmän aikaa ja työtä kuin oli odotettu. Käännetyin arvonlisäveron hyvä toteutuminen on ollut positiivinen yllätys Skanska Oy:ssä. Ongelmia ei juuri ole ollut, ja muutoksetkin ovat olleet kokonaisuutta ajatellen pieniä. Mielestäni käännetyin arvonlisäveron onnistumisen takana on suuri taustatyö. Yritys varautui hyvissä ajoin alkuvuonna 2011 uuteen veromuutokseen kouluttamalla yli tuhat skanskalaista. Koulutuksiin käytettiin paljon aikaa ja mahdollisia ongelmatilanteita käytiin enakkoon läpi. Suuri tekijä käännetyin arvonlisäveron onnistumisessa on ollut myös toimittajille suunnatulla enakkotiedottamisella. Ennen käännetyin arvonlisäveron käyttöönottoa toimittajille lähetettiin enakkotiedote, jossa muistutettiin käännetyistä arvonlisäverosta ja sen muutoksista esimerkiksi laskutukseen. Uskon, että enakkotiedotus vähensi toimittajien mahdollista epäselvyyttä ja laskutusongelmia, sillä näitä on esiintynyt jälkeinpäin vain vähän.

Osaltaan käännetyin arvonlisäveron onnistumiseen on vaikuttanut Skanska Oy:n hyvä HanSka-hankintajärjestelmä, joka tukee käännettyä arvonlisäveroa. Tämä helpottaa hankintayksikön työtä, kun tehdään käännetyin arvonlisäveron piirissä olevia urakkasopimuksia. Lisäksi Skanska Oy:n toimittajat ovat pääasiassa suuria toimittajia, jotka ovat

erittäin tietoisia käännetyistä arvonlisäverosta ja sen vaatimista toimenpiteistä. Toimitajien hyvä tietoisuus auttaa myös kohdeyrityksen onnistumista käännetyssä arvonlisäverotuksessa. Ongelmilta on välttytty myös laskutuksessa. Laskutus on ollut hyvin tietoinen käännetyistä arvonlisäverotuksesta, mikä on tukenut käännetyssä arvonlisäverossa onnistumista.

Mielestäni käännetty arvonlisäverotus ei poista harmaata taloutta niin hyvin kuin järjestelmällä on suunniteltu. Tätä väitettä tukevat myös haastateltavien mielipiteet. Uskon kuitenkin, että käännetty arvonlisäverotus auttaa osittain torjumaan harmaata taloutta, mutta ei poista esimerkiksi kuittikauppaa. Lisäksi luulen, että käännetty arvonlisäverojärjestelmä avaa vain uusia tapoja toimia laittomasti rakennuslainsäädännöllä. Käännetty arvonlisäverotus vaatii yrityksiltä ja erityisesti valtiolta suuria kustannuksia. Edelleen tarvitaan mittavia verotarkastuksia. Mielestäni nämä kustannukset olisi voitu suoraan käyttää vanhan arvonlisäverojärjestelmän verotarkastuksiin ja muihin toimenpiteisiin harmaan talouden torjunnassa. Mielestäni niillä toimenpiteillä olisi voitu kaventaa harmaata taloutta tehokkaammin kuin käännetyllä arvonlisäverojärjestelmällä. Uskon, että käännetty verojärjestelmä tarvitsee mahdollisesti toisen järjestelmän rinnalleen, jotta harmaata taloutta pystyttäisiin torjumaan paremmin. Uusi veronumerojärjestelmä, jolla pystytään seuraamaan, onko työntekijä laillisesti töissä, voi olla tehokkaampi harmaan talouden torjumiskeino kuin käännetty arvonlisäverotus.

Rakentamispalvelujen myyjän kriteerit on asetettu hyvin alhaiseksi. Tällöin yritykset voivat toimia tietyllä tavalla tavoitellen verohyötyä, joka ei ole neutraalin arvonlisäverojärjestelmän mukaista. Esimerkiksi yritys, joka ei myy varsinaisesti rakentamispalveluita, voi ostaa traktorin ja aurata talvisin pihateitä, jolloin hän voi rakennuttaa jatkossa rakentamispalvelujen ostajana. Mielestäni rakentamispalvelun myyjän kriteereitä tulisi tarkastaa ja kiristää, sillä nykyinen järjestelmä ei joissain tapauksissa tue arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuutta.

7.2 Työn arviointi ja jatkotutkimusehdotus

Tutkimuksellista työtä arvioidaan validiteetin ja reliabiliteetin avulla. Validiteetilla tarkoitetaan tutkimustulosten pätevyyttä. Sen avulla tarkastellaan, onko mitattu sitä ilmiötä, mitä työssä on kerrottu mitattavan. Reliabiliteetilla tarkoitetaan tutkimuksessa käytet-

tävän menetelmän luotettavuutta. Tutkimuksen reliabiliteetti on sitä parempi, mitä todennäköisemmin uusi data antaisi nyt samat tulokset, jotka on kerätty ja analysoitu samalla tavalla. (Opinnäytetyöohje 2011, 14–15.)

Mielestäni tutkimukseni validiteetti on hyvä, sillä tutkimuksen kohderyhmä ja tutkimuskysymykset olivat oikeat. Tutkimuksessa on mitattu sitä, mitä pitikin mitata. Ulkoinen validiteetti oli myös hyvä, sillä tutkimuksen tulokset ovat helposti yleistettävissä. Tutkimusmenetelmä oli mielestäni onnistunut, sillä se oli valittu juuri tutkittavien kohteiden mukaisesti. Aineisto oli mielestäni riittävä, jotta siitä pystyi vetämään luotettavia johtopäätöksiä.

Haastattelujen reliabiliteetti oli myös hyvä, sillä vastausten luotettavuus on hyvä. Haastattelujen luotettavuutta lisäsi se, että haastattelijoita on useita samalta osastolta, joka vahvisti vastauksia ja teki tuloksista luotettavampia. Kvantitatiivisen tutkimuksen reliabiliteetti oli myös hyvä, sillä alkuperäiset tiedot olivat luotettavia, eivätkä tulokset olleet sattumanvaraisia. Mikäli sama tutkimus tehtäisiin uudestaan myöhemmin, tulokset olisivat samat kuin tässä tutkimuksessa saadut tulokset.

Teoriaosuuden lähteet ovat mielestäni luotettavia. Olen pyrkinyt käyttämään lähteinä erityisesti kirjallisuutta, julkisia oppaita ja verkkouutisia. Olen voinut luottaa, että näistä lähteistä löytyy tietoa, joka ei ole virheellistä. Olen yrittänyt löytää mahdollisimman uusia lähteitä. En ole ottanut työssäni huomioon satunaisia lähteitä, kuten keskustelupalstoja. Tällaisiin lähteisiin ei voi luottaa, sillä kuka vain pystyy kirjoittamaan palstoille ilman, että tekstin oikeellisuutta tarkastetaan.

Opinnäytetyöprosessi on ollut opettavainen ja mielenkiintoinen kokemus. Opin erityisesti hyödyntämään erilaisia lähteitä ja kokoamaan niistä omaa tekstiä. Lisäksi pääsin syventymään aiheeseen, josta olen kiinnostunut. Opin prosessin myötä aikatauluttamaan ja priorisoimaan asioita, jotta projekti kesti ennalta suunnitellussa aikataulussa. Prosessin jälkeen voin todeta osaavani paljon rakennusalan käännetystä arvonlisäverotuksesta ja sen vaikutuksista. Olen saattanut loppuun yhden elämäni tärkeimmistä projekteista ja saanut paljon kokemusta viedä tulevaisuudessa isokin projekti yksin läpi.

Jatkotutkimuksena Skanska Oy:ssä voitaisiin tutkia Bassware-uudistuksen käyttöönoton jälkeistä muutosta, ja onko se vaikuttanut tämän hetkiseen käännetyin arvonlisäveron toteutumiseen. Vähentääkö uusi järjestelmä käännetyin arvonlisäveron piirissä olevien ostolaskujen kirjausvirheitä entisestään vai tuoko se kenties ongelmia mukanaan? Lisäksi olisi mielenkiintoista tutkia, onko käännetty arvonlisäverotus todella auttanut harmaan talouden torjunnassa ja millainen rooli uudella veronumero-järjestelmällä on harmaata taloutta vastaan. Olisin kiinnostunut myös selvittämään, miten käännetty arvonlisävero on toteutunut muissa yrityksissä.

Lähteet

Arvonlisäverotus. Yritykset ja yhteisöt. 2011. Verohallinto. Päivitetty 5.1.2011.
[Http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Arvonlisaverotus](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Arvonlisaverotus). Luettu 26.1.2012.

Arvonlisäverovelvollisen opas 2011. 2011. Verohallinto. Julkaistu 1.4.2011.
[Http://www.vero.fi/fi-FI/_Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Myynnin_verolli-suus_veron_peruste_oma_kaytto_vahennykset/Arvonlisaverovelvollisen_opas_2011%2816309%29](http://www.vero.fi/fi-FI/_Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Myynnin_verolli-suus_veron_peruste_oma_kaytto_vahennykset/Arvonlisaverovelvollisen_opas_2011%2816309%29). Luettu 2.2.2012.

Harmaan talouden määritelmä. 2011. Verohallinto. [Http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_maaritelma%2814464%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_maaritelma%2814464%29). Luettu 20.1.2012.

Harmaan talouden tilannekuva 4/2011. 2011. Verohallinto. [Http://www.vero.fi/fi-FI/Harmaan_talouden_tilannekuva_42011%2819161%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Harmaan_talouden_tilannekuva_42011%2819161%29). Luettu 20.1.2012.

Harmaan talouden torjunta. 2011. Verohallinto. [Http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta%2814465%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta%2814465%29). Luettu 20.1.2012.

Hirsjärvi, Sirkka & Hurme, Helena 2001. Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Yliopistopaino, Helsinki.

Hirsjärvi, Sirkka & Remes, Pirkko & Sajavaara, Paula 2004. Tutki ja kirjoita. 10., Tammi, Helsinki.

Historiamme. Skanska. Päivitetty 2.9.2008. [Http://www.skanska.fi/fi/Tietoa-Skanskasta/Historiamme/](http://www.skanska.fi/fi/Tietoa-Skanskasta/Historiamme/). Luettu 7.3.2012.

Johansson, Henrik, 2011. Rakentamispalvelujen käännetty alv. Luento. Skanska Oy, Helsinki.

Joki-Korpela, Titta & Jokinen, Miika & Klemola, Anne & Kontu, Jonna & Vilppula, Taru 2009. Käytännön arvonlisäverotus. Uudet säännökset. KHT-Media, Helsinki.

Kallio, Mika & Nielsen, Ari & Ojala, Marko & Sääskilahti, Juha 2011. KPMG. Arvonlisäverotus 2011. Edita, Porvoo.

Kankaanranta, Terhi & Mutttilainen, Vesa 2010. Poliisiammattikorkeakoulun raportteja 86/2010. Kuittikauppa rakennusalan talousrikollisuutena.
[Http://www.poliisiammattikorkeakoulu.fi/poliisi/poliisioppilaitos/home.nsf/files/raportteja_86/\\$file/raportteja_86.pdf](http://www.poliisiammattikorkeakoulu.fi/poliisi/poliisioppilaitos/home.nsf/files/raportteja_86/$file/raportteja_86.pdf). Luettu 16.2.2012.

Käännetty arvonlisävero rakennuslalla. Rakennusteollisuus RT.
[Http://www.rakennusteollisuus.fi/RT/K%C3%A4nnetty+ALV/](http://www.rakennusteollisuus.fi/RT/K%C3%A4nnetty+ALV/). Luettu 27.3.2012.

Laki harmaan talouden selvitysyksiköistä 21.12.2010/1207.

Lith, Pekka 2004. Arvonlisäveron kierto rakennuslalla- käännetystä arvonlisäverojärjestelmästä ongelman ratkaisu? Tutkimuksia ja raportteja 5/2004. [Http://www.hare.vn.fi/upload/Julkaisut/4934/4606_2004_Arvonlisä%C3%A4veron_kierto_rakennuslalla_k%C3%A4nnetyt%C3%A4_arvonl.pdf](http://www.hare.vn.fi/upload/Julkaisut/4934/4606_2004_Arvonlisä%C3%A4veron_kierto_rakennuslalla_k%C3%A4nnetyt%C3%A4_arvonl.pdf). Luettu 16.2.2012.

Liuksiala, Aaro 2004. Rakennussopimukset. Käytännön käsikirja. 6. uudistettu painos. Rakennustieto Oy, Helsinki.

Mikä on tilaajavastuulaki? Tilaajavastuu.fi. https://www.tilaajavastuu.fi/tilaaja_vastuulaki;jsessionid=0979EF34D9A111CB4D42FC8795802B96. Luettu 16.2.2012.

Opinnäytetyöohje. 2011. Ohje. Metropolia Ammattikorkeakoulu.

Palkittua osaamista. Skanska. <http://www.skanska.fi/fi/Tietoa-Skanskasta/Palkittua-osaamista/>. Luettu 7.3.2012.

Piesala, Pirjo 2012. Rakentaminen. Opetushallitus. 16.1.2012. [Http://www.edu.fi/luovasti_luonnonvaroista/luonnonvarojen_kayttajat/rakentaminen](http://www.edu.fi/luovasti_luonnonvaroista/luonnonvarojen_kayttajat/rakentaminen). Luettu 20.1.2012.

Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Verohallinto, 2011. Päivitetty 25.1.2011. [Http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ja_osuuskunta/Arvonlisaverotus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovelvollisuus](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ja_osuuskunta/Arvonlisaverotus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovelvollisuus). Luettu 15.2.2012.

Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus 1.4.2011 alkaen. Verohallinto. Päivitetty 6.10.2010. [Http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ja_osuuskunta/Arvonlisaverotus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovelvollisuus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovelv%2812340%29#Kiinteist%C3%B6%C3%B6n%20kohdistuvaX](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ja_osuuskunta/Arvonlisaverotus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovelvollisuus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovelv%2812340%29#Kiinteist%C3%B6%C3%B6n%20kohdistuvaX). Luettu 15.2.2012.

Rakennusalan työllisyys. 2011. Suomen Rakennuslehti Oy. Verkkouutinen 20.4.2011. [Http://www.rakennuslehti.fi/tietoa/rakennusalan_tyollisyys/](http://www.rakennuslehti.fi/tietoa/rakennusalan_tyollisyys/). Luettu 20.1.2012.

Rakennusalan verotarkastuksissa harmaata taloutta. 2009. Verotarkastus.fi. Verkkouutinen 20.2.2009. <http://www.elv.fi/>. Luettu 9.2.2012.

Rakennushankkeen sopimussuhteet ja eri urakkamuodot. 2012. Sähköala. [Http://www.sahkoala.fi/ammattilaiset/Lakioikeus/](http://www.sahkoala.fi/ammattilaiset/Lakioikeus/). Luettu 25.1.2012.

Rakennusmarkkinat Suomessa. 2011. Suomen Rakennuslehti Oy. Verkkouutinen 20.4.2011. [Http://www.rakennuslehti.fi/tietoa/rakennusmarkkinat_suomessa/](http://www.rakennuslehti.fi/tietoa/rakennusmarkkinat_suomessa/). Luettu 20.1.2012.

Rakennustyömaat valmistautuvat jo veronumeron käyttöön. 2011. Yle.fi. Päivitetty 12.12.2011. [Http://yle.fi/alueet/turku/2011/12/rakennustyomaat_valmistautuvat_jo_veronumeron_kayttoonottoon_3091818.html](http://yle.fi/alueet/turku/2011/12/rakennustyomaat_valmistautuvat_jo_veronumeron_kayttoonottoon_3091818.html). Luettu 16.2.2012.

Skanska-konserni. 2012. Skanska. Päivitetty 14.2.2012. [Http://www.skanska.fi/fi/Tietoa-Skanskasta/Skanska-konserni/](http://www.skanska.fi/fi/Tietoa-Skanskasta/Skanska-konserni/). Luettu 7.3.2012.

Skanska Suomessa ja Virossa. 2012. Skanska. Päivitetty 14.2.2012.
[Http://www.skanska.fi/fi/Tietoa-Skanskasta/Skanska-Suomessa-ja-Virossa/](http://www.skanska.fi/fi/Tietoa-Skanskasta/Skanska-Suomessa-ja-Virossa/). Luettu 7.3.2012.

Talousrikollisuuden ja harmaan talouden torjuminen rakennus- sekä majoitus- ja ravitsemusalalla- työryhmän mietintö. 2011. Työ- ja elinkeinoministeriö 17/2011.
[Http://www.tem.fi/files/29563/TEM_17_2011_netti.pdf](http://www.tem.fi/files/29563/TEM_17_2011_netti.pdf). Luettu 9.2.2012.

Tannila, Eija & Auranen, Kirsti 2011. Rakentamispalvelujen käännetty arvonlisävero. Lakimiesliiton kustannus, Helsinki.

Tietoa Skanskasta. 2012. Skanska. [Http://www.skanska.fi/fi/Tietoa-Skanskasta/](http://www.skanska.fi/fi/Tietoa-Skanskasta/). Luettu 7.3.2012.

Tilaajavastuulain pääkohtia. Rakennusteollisuus RT. [Http://www.rakennusteollisuus.fi/RT/Ty%C3%B6markkinat/Tilaajavastuulaki/](http://www.rakennusteollisuus.fi/RT/Ty%C3%B6markkinat/Tilaajavastuulaki/). Luettu 16.2.2012.

Toimialaluokitus 2008. 2012. Tilastokeskus. [Http://www.stat.fi/meta/luokitukset/toimiala/910-2008/f.html](http://www.stat.fi/meta/luokitukset/toimiala/910-2008/f.html). Luettu 20.1.2012.

Vastuullisuus. 2012. Skanska. [Http://www.skanska.fi/fi/Tietoa-Skanskasta/Vastuullisuus/](http://www.skanska.fi/fi/Tietoa-Skanskasta/Vastuullisuus/). Luettu 7.3.2012.

Viranomaistoiminta harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnassa. 2004. Valtion talouden tarkastusvirasto. [Http://www.vtv.fi/files/251/NettiPDFvtv76-2004.pdf](http://www.vtv.fi/files/251/NettiPDFvtv76-2004.pdf). Luettu 9.2.2012.

Yritys- ja yhteisötietolaki 16.3.2001/244.

Äärilä, Leena & Nyrhinen, Riitta 2010. Arvonlisäverotus käytännössä. 8., uudistettu painos. WSOYpro, Helsinki.

Haastattelukysymykset

Haastattelukysymykset ostoreskontralle:

Muutokset:

1. Millaisia muutoksia käytännössä käännetty arvonlisävero on tuonut osastollanne?
2. Onko käännetty arvonlisävero vaatinut lisätyötä? Jos on, millaista?
3. Kuinka paljon mielestäsi käännetyn arvonlisäveron piirissä olevia ostolaskuja on kaikista ostolaskuista?

Ongelmat:

1. Onko käännetty arvonlisävero tuonut ongelmia mukanaan? Millaisia?
2. Millaisia etuja ja haittoja käännetystä arvonlisäverosta on?
3. Kuinka paljon mielestäsi virheellisiä laskuja on tullut yritykseen?

Toteutuminen:

1. Miten käännetyn arvonlisäveron käyttö on muuttunut siirtymävaiheen jälkeen yrityksessä?
2. Onko käännetyn arvonlisäveron käyttö mielestäsi vakiintunut yrityksessä?
3. Miten rakennusalan käännetty arvonlisävero on mielestäsi toteutunut kaiken kaikkiaan Skanska Oy:ssä?
4. Miten koet rakennusalan käännetyn arvonlisäveron onnistuneen yleisesti?

Harmaan talouden torjuminen:

1. Pystytäänkö mielestäsi käännetyllä arvonlisäverolla torjumaan harmaata taloutta?

Haastattelukysymykset hankinnalle ja veroasiantuntijalle:

Muutokset:

1. Millaisia muutoksia käytännössä käännetty arvonlisävero on tuonut osastollanne?
2. Onko käännetty arvonlisävero vaatinut lisätyötä? Jos on, millaista?

Ongelmat:

3. Onko käännetty arvonlisävero tuonut ongelmia mukanaan? Millaisia?
4. Millaisia etuja ja haittoja käännetyistä arvonlisäverosta on?

Toteutuminen:

5. Miten käännetyin arvonlisäveron käyttö on muuttunut siirtymävaiheen jälkeen yrityksessä?
6. Onko käännetyin arvonlisäveron käyttö mielestäsi vakiintunut yrityksessä?
7. Miten rakennusalan käännetty arvonlisävero on mielestäsi toteutunut kaiken kaikkiaan Skanska Oy:ssä?
8. Miten koet rakennusalan käännetyin arvonlisäveron onnistuneen yleisesti?

Harmaan talouden torjuminen:

9. Pystytäänkö mielestäsi käännetyillä arvonlisäverolla torjumaan harmaata taloutta?

